

ENTRE :

JUANITA MARIANO,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec l'appel de *Douglas Moshurchak* (2009-3516(IT)G), les 7, 8, 9, 10, 13 et 14 avril 2015, à Toronto (Ontario), les 8 et 9 mai 2015, à Halifax (Nouvelle-Écosse), les 25, 26, 27, 28 et 29 mai, les 15, 16, 17, 22, 23, 24 et 25 juin, ainsi que les 14, 15, 16, 17 et 18 septembre 2015, à Vancouver (Colombie-Britannique)

Devant : L'honorable juge F.J. Pizzitelli

Comparutions :

| | |
|--------------------------|---|
| Avocats de l'appelante : | M ^c Howard W. Winkler M ^c Rahul Shastri |
| Avocats de l'intimée : | M ^c Gordon Bourgard M^c Lynn Burch M ^c Matthew Turnell M ^c Zachary Froese M^c Selena Sit |

JUGEMENT MODIFIÉ

L'appel relatif à la nouvelle cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2005 est rejeté avec dépens à l'intimée. Les parties disposent d'un délai de 30 jours à compter de la date du présent jugement pour présenter des observations sur les dépens si elles sont insatisfaites de l'ordonnance relative aux dépens qui précède.

Le présent jugement modifié et les motifs du jugement modifiés remplacent les jugement et motifs du jugement du 19 octobre 2015, en raison de l'omission des noms de deux avocates.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23^e jour de novembre 2015.

« F.J. Pizzitelli »

Le juge Pizzitelli

ENTRE :

DOUGLAS MOSHURCHAK,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec l'appel de *Juanita Mariano* (2009-3506(IT)G), les 7, 8, 9, 10, 13 et 14 avril 2015, à Toronto (Ontario), les 8 et 9 mai 2015, à Halifax (Nouvelle-Écosse), les 25, 26, 27, 28 et 29 mai, les 15, 16, 17, 22, 23, 24 et 25 juin, ainsi que les 14, 15, 16, 17 et 18 septembre 2015, à Vancouver (Colombie-Britannique)

Devant : L'honorable juge F.J. Pizzitelli

Comparutions :

Avocats de l'appelant :

M^e Howard W. Winkler

M^e Rahul Shastri

Avocats de l'intimée :

M^e Gordon Bourgard

M^e Lynn Burch

M^e Matthew Turnell

M^e Zachary Froese

M^e Selena Sit

JUGEMENT MODIFIÉ

L'appel relatif aux nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2004 et 2005 est rejeté avec dépens à l'intimée. Les parties disposent d'un délai de 30 jours à compter de la date du présent jugement pour présenter des observations sur les dépens si elles sont insatisfaites de l'ordonnance relative aux dépens qui précède.

Le présent jugement modifié et les motifs du jugement modifiés remplacent les jugement et motifs du jugement du 19 octobre 2015, en raison de l'omission des noms de deux avocates.

Signé à Ottawa, Canada, ce 23^e jour de novembre 2015.

« F.J. Pizzitelli »

Le juge Pizzitelli

Référence : 2015 CCI 244

Date : 20151123

Dossier : 2009-3506(IT)G

ENTRE :

JUANITA MARIANO,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée;

Dossier : 2009-3516(IT)G

ET ENTRE :

DOUGLAS MOSHURCHAK,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT MODIFIÉS

Le juge Pizzitelli

[1] Les présents appels ont été instruits en même temps et sur preuve commune.

[2] Les appelants interjettent appel de nouvelles cotisations par lesquelles le ministre du Revenu national (le « ministre ») leur a refusé des crédits d'impôt pour don de bienfaisance, au titre de l'article 118.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »). Plus précisément, l'appelant Douglas Moshurchak s'est vu refuser des dons de bienfaisance déclarés de 57 004 \$ pour 2004 et de 928 052 \$ pour 2005. Il avait déclaré un don en espèces de 14 250 \$ et un don en nature de 42 754 \$ pour 2004, de même qu'un don en espèces de 116 000 \$ et un don en nature de 812 051 \$ pour l'année 2005. Pour l'année 2006, il avait demandé le report de déductions inutilisées, après en avoir transféré une partie à son épouse, ce qui a également été rejeté. L'appelante Juanita Mariano s'est vu refuser des dons de

bienfaisance de 45 044 \$ pour l'année 2005, soit un don en espèces de 7 500 \$ et un don en nature de 37 544 \$.

I. Les questions de droit

[3] L'intimée a cerné les cinq questions de droit entourant la question de savoir si l'on a refusé à juste titre aux appelants leurs dons de bienfaisance :

1. Les appelants ont-ils fait un « don » quelconque à Millenium et à CCA (les organismes de bienfaisance décrits plus loin) au sens de l'article 118.1? L'intimée dit qu'il faut déterminer si les appelants avaient l'« intention libérale » de le faire, et si un don a bel et bien été fait, compte tenu des autres éléments constitutifs d'un don.
2. Global Learning Trust (2004) est-elle une fiducie valide en droit? L'intimée conteste la validité de la fiducie en raison de l'absence de « certitudes » ou en raison de l'omission de la fiduciaire d'exercer des obligations incessibles.
3. Le programme Global Learning Gift Initiative (« GLGI ») et toutes les opérations en cause sont-ils un « trompe-l'oeil »?
4. Si l'on répond aux points 1 et 2 par l'affirmative et au point 3 par la négative, la juste valeur marchande des licences données correspond-elle à ce que les appelants ont déclaré?
5. Les paragraphes 248(30) à (32) s'appliquent-ils de manière à réduire à zéro les montants admissibles des dons?

[4] Les appelants sont d'avis que la seule véritable question en litige est la juste valeur marchande du don en nature de licences qui, soutiennent-ils, comme le confirme le rapport de leur témoin expert, est supérieure à la valeur indiquée sur leurs reçus fiscaux. Ce rapport concède cependant que, dans le cas de l'appelant Douglas Moshurchak, pour son année d'imposition 2005, cette valeur n'était que de 423 057 \$ et non de 812 051 \$, la somme qu'il a déclarée pour l'année, tout en demandant que la valeur des licences soit évaluée à 52 724 \$ pour l'année 2004, au lieu de la somme plus faible de 42 754 \$ qui a été déclarée. Dans le cas de M^{me} Mariano, la valeur demandée est de 42 682 \$, au lieu de la somme plus faible de 37 544 \$ qui a été déclarée. Je me permets de dire sans ambages que, quoi qu'il advienne, je ne ferai droit à aucune hausse de la valeur du don de bienfaisance par rapport au montant indiqué au reçu correspondant, car il est bien établi en droit

qu'une demande de déduction doit être fondée sur le reçu pour don de bienfaisance qui a été délivré.

[5] J'ai l'intention de passer en revue et d'analyser les questions en litige susmentionnées après un bref survol des faits pertinents et une description du programme de dons en cause.

II. Le contexte factuel et la description du programme de dons

[6] Le programme de dons, appelé Global Learning Gift Initiative (le « programme »), mettait en cause une entité étrangère, Phoenix Learning Corporation (« Phoenix »), une société des Bahamas, qui faisait l'acquisition de licences d'utilisation de logiciels visant six cours différents, pour une valeur minimale, soit de 13,3 cents à 26,7 cents la licence, auprès d'une société de la Floride, Infosource Inc. (« Infosource »), et qui faisait ensuite don de la plupart de ces licences à une fiducie canadienne, Global Learning Trust 2004 (la « fiducie »), et vendait, directement ou indirectement, le reste à la fiducie en vue de financer son achat de licences auprès de Phoenix. La fiducie avait été constituée par un certain M. Morris, un résident canadien aux Bahamas, en vertu des lois de l'Ontario, et sa fiduciaire en titre (la « fiduciaire ») était Global Learning Trust Services Inc., une société de l'Ontario. La fiducie s'occupait à son tour de distribuer les licences aux participants, comme les appelants, qui, après avoir envoyé une série préétablie de documents décrite plus loin, étaient admis à titre de bénéficiaires du capital de la fiducie; les participants, à leur tour, faisaient don des licences à un organisme de bienfaisance précis, Canadian Charities Association (« CCA »), et recevaient pour le don un reçu indiquant au moins le triple du montant indiqué sur le reçu pour le don en espèces fait à un autre organisme de bienfaisance, Millenium Charitable Foundation (« Millenium »).

[7] La promotion du programme était assurée par Global Learning Group Inc. (le « promoteur »), une société canadienne appartenant à Robert Lewis, qui était lié à des programmes de dons antérieurs, tels que Global Learning Systems (« GLS »), qui avait conclu des lettres d'entente avec les deux organismes de bienfaisance, moyennant rétribution. Selon ces ententes, le promoteur était censé recevoir environ 20 % des dons en espèces faits à Millenium, après déduction de ses dépenses relatives au programme, ainsi que 20 % du montant des dons en espèces et en nature faits à CCA. Millenium donnait à son tour à CCA 80 % des dons en espèces qu'elle recevait, de sorte qu'elle ne conservait en fin de compte qu'une petite partie des dons en espèces qu'elle recevait, laquelle servait à payer ses dépenses d'exploitation, y compris les frais payés à d'autres entités, comme JDS

Corporation (« JDS »), dont un certain M. Denis Jobin était l'unique dirigeant, administrateur, actionnaire et employé, pour la fourniture de services d'administration comme la tenue d'une base de données et l'établissement ou la délivrance de reçus pour dons de bienfaisance en son nom.

[8] Les autres parties qui jouaient un rôle dans le programme, à part les avocats du promoteur, qui semblent avoir représenté presque toutes les parties en cause à un moment ou à un autre, sauf Infosource Inc., étaient les administrateurs du programme. IDI Strategies Inc. (« IDI »), une société possédée ou contrôlée par James Penturn et Richard Glatt qui avait participé à des programmes de dons antérieurs, a passé un contrat avec le promoteur en vue d'administrer en fait le programme moyennant des honoraires annuels, lesquels consistaient en un montant forfaitaire en espèces et un pourcentage des dons en espèces faits par les donateurs en vertu du programme, payables à la date de chacun de ces dons; le promoteur donnait à Millenium l'instruction de payer ces honoraires sur les fonds qui lui étaient payables, conformément aux modalités de la lettre d'entente, mentionnée plus tôt, que le promoteur avait conclue avec Millenium. Les services qu'IDI fournissait comportaient des tâches générales de nature administrative et de tenue de dossiers, la mise au point et la tenue d'une base de données électronique dans laquelle étaient consignés les détails concernant l'identité et les coordonnées des donateurs, leurs dons en espèces et leurs dons d'autres biens, le traitement de toutes les demandes de renseignements faites de vive voix et l'établissement de tous les documents relatifs au programme qui étaient nécessaires. Les services de l'une des sociétés susmentionnées, JDS, ont eux aussi été retenus par, d'une part, le promoteur, pour effectuer des travaux de consultation en informatique, ainsi qu'en font foi de nombreuses factures remises au promoteur et payées par ce dernier en 2005, et, d'autre part, la fiducie, pour créer, tenir et héberger une base de données et un registre, ainsi que pour consigner des dossiers complets sur tous les bénéficiaires du capital ainsi que sur les biens reçus et distribués par la fiducie, le tout moyennant essentiellement des frais initiaux forfaitaires et des frais mensuels de 3 000 \$. JDS a également effectué des travaux pour IDI, comme en font foi des paiements qui lui ont été faits, et elle a même tenu des bases de données et établi des reçus pour dons de bienfaisance pour le compte de Millenium et de CCA, et ce, même si aucun contrat n'avait été conclu avec cette dernière, parce que, comme l'a déclaré Denis Jobin de JDS, ces sociétés faisaient toutes partie du même programme, pour lequel il recevait des directives de M. Jack Keslassy d'IDI, avec qui il partageait un petit bureau. Il convient de signaler que c'était JDS qui établissait les cessions de licences et les documents connexes, y compris la résolution par laquelle la fiducie approuvait l'admission de participants à titre de bénéficiaires du capital et l'attribution d'un nombre précis de licences.

[9] Une autre partie active au sein du programme était Escrowagent Inc. (l'« entiercé »), une société contrôlée par M^e Allan Beach, l'un des avocats du promoteur, et d'autres personnes, qui recevait censément de chaque candidat, y compris les appelants, la série de documents suivants : un acte de donation d'un paiement en espèces à Millenium, un chèque à Millenium qui couvrait ce paiement, un acte de donation du bien en nature (c'est-à-dire les licences d'utilisation des cours informatiques) à CCA, un chèque de 10,70 \$ à l'entiercé pour ses frais, une demande de prise en considération à titre de bénéficiaire du capital destinée à la fiducie, et deux directives à l'intention de l'entiercé, autorisant celui-ci à remettre les dons et les actes de donation les accompagnant aux organismes de bienfaisance requis, à dater ces chèques ou ces documents de façon à ce qu'ils portent la date réelle de la remise et à organiser la remise de reçus pour dons de bienfaisance aux donateurs, le tout si ces derniers ne révoquaient pas leurs dons dans les 72 heures, dans le cas des dons en espèces, et dans les 48 heures, dans le cas des dons de licences, après avoir été avisés par courriel qu'ils étaient admis à titre de bénéficiaire du capital et avoir obtenu une distribution de biens de la fiducie. Dans certains cas, comme dans le cas de M^{me} Mariano, les donateurs signaient une renonciation aux délais qui leur étaient censément accordés pour changer d'avis, lesquels délais étaient indiqués dans les actes de donation susmentionnés. Tous ces documents ou éléments sont appelés collectivement ci-après les « documents relatifs aux opérations ». Tous les services de l'entiercé étaient manifestement fournis par IDI et JDS, d'après la preuve, laquelle inclut une lettre de l'entiercé à l'ARC qui confirme qu'en réalité, il n'a joué qu'un petit rôle et que les remises envisagées ont été faites par IDI, JDS ou d'autres parties.

[10] Infosource, mentionnée plus tôt, était le créateur et propriétaire des six cours informatiques qui constituaient l'objet des licences en question (les « licences »); ces cours sont les suivants :

1. *Office 2000 Seminar on a Disk* (Cours d'Office 2000 sur CD), un logiciel de formation sur diverses applications de Microsoft Office, aux niveaux débutant, intermédiaire et avancé;
2. *How to Master Office XP* (Maîtriser Office XP), un logiciel semblable à *Office 2000 Seminar on a Disk* mis à jour pour Office XP;
3. *How to Master Office 2003* (Maîtriser Office 2003), un logiciel lié à une autre mise à jour des produits Office de Microsoft;
4. IC3, une certification relative à Internet et à l'informatique permettant à l'utilisateur d'obtenir la compétence requise;

5. A+ 2003, un logiciel de formation utilisé par les particuliers qui souhaitent être techniciens en matériel informatique et s'occuper d'ordinateurs personnels;

6. MCSE 2000, ou « *Microsoft Certified Systems Engineer for 2000* » (Administrateur de système Windows 2000 agréé par Microsoft), une application plus avancée, liée à l'installation de Windows 2000 sur plusieurs ordinateurs.

[11] Infosource vendait des licences d'utilisation de ses cours, presque exclusivement aux États-Unis, et dans une proportion de moins de 5 % au Canada; ces licences, qui visaient un ou plusieurs titres, étaient d'une durée limitée ou illimitée, et étaient destinées à des utilisateurs uniques ou multiples. À l'époque pertinente, les produits étaient fournis par Internet ou sur CD-ROM (« CD »). La fourniture par Internet des produits à de multiples utilisateurs comportait la mise sur pied d'un site d'accès avec mot de passe. Cette façon de faire offrait aux clients un accès administratif ainsi que la possibilité de suivre les activités de leurs utilisateurs au moyen de ce qui était appelé le système d'administration de l'apprentissage (le « SAA »).

[12] Infosource a conclu divers accords de licence avec Phoenix de 2004 à 2007; cependant, les deux plus pertinents sont les deux premiers accords visés par un accord du 20 octobre 2004 et une annexe « B » modifiant l'accord initial du 14 septembre 2005 et en vertu desquels Infosource a transféré 250 000 licences pour chacun des cours à Phoenix à ces deux dates, à un prix de 400 000 et de 200 000 dollars américains respectivement, transférant ainsi trois millions de licences, soit 500 000 licences par cours, à un prix total de 600 000 \$ au cours de cette période d'un an (ces accords sont appelés ci-après les « accords-cadres »). Les accords-cadres autorisaient la cession des licences à des tiers si on en avisait ensuite Infosource et autorisaient le détenteur, à ses frais et en ayant recours à une partie autorisée, à convertir les licences sur support CD seulement, à raison d'un cours par CD. À la fin de 2006, plus de cinq millions de ces licences avaient été transférées à Phoenix en vertu des accords de licence respectifs conclus entre elles. Ce sont ces licences qui ont censément été transférées de Phoenix à la fiducie, puis aux appelants, et enfin à CCA.

III. Les thèses des parties

[13] Les appelants font valoir que la Cour devrait se concentrer sur la nécessité d'examiner les opérations sous l'angle de leurs appels. En bref, leur thèse est qu'ils

répondent aux quatre conditions qui s'appliquent à la réalisation d'un don en espèces : 1) ils ont fait le don; 2) le don a été fait à Millennium, un organisme de bienfaisance enregistré; 3) ils ont obtenu un reçu pour don valide; 4) ils ont demandé la déduction durant la bonne année. Ils ajoutent que le don en espèces était facultatif, qu'ils l'ont fait au profit de l'organisme de bienfaisance et qu'ils ont réalisé une économie d'impôt. Pour ce qui est du don en nature de licences, ils disent qu'ils répondent également à toutes les conditions : 1) ils ont reçu des licences et ils en étaient propriétaires; 2) ils ont fait don des licences à CCA ou à l'organisme qui lui a succédé; 3) CCA était un organisme de bienfaisance enregistré; 4) ils ont obtenu un reçu valide; 5) ils ont demandé la déduction durant la bonne année.

[14] Les appelants soutiennent que les circonstances dans lesquelles ils ont obtenu les licences, c'est-à-dire les changements successifs des propriétaires des licences, soit d'Infosource à Phoenix, puis à la fiducie, puis aux appelants, et enfin à CCA, ne sont pas pertinentes, pas plus que la révocation ultérieure de l'enregistrement des organismes de bienfaisance. En tant qu'appelants, soutiennent-ils, toutes les conditions étaient remplies au moment où les dons ont été faits, et ces dons étaient distincts et inconditionnels et ne leur ont pas procuré un avantage autre que la satisfaction de leur désir de faire un don et d'obtenir, grâce à celui-ci, l'avantage fiscal auquel ils avaient droit. Ils font remarquer que le ministre a, en fait, tenu pour acquis la totalité des conditions susmentionnées, y compris le fait qu'ils avaient signé l'acte de donation approprié, que les organismes de bienfaisance étaient enregistrés, qu'ils avaient obtenu des reçus et qu'ils avaient signé tous les documents nécessaires. En bref, ils ont [TRADUCTION] « vu aux moindres détails », comme en font foi les documents relatifs aux opérations qui ne sont pas en litige, et ils ont donc droit aux crédits d'impôt demandés.

[15] La démarche de l'intimée est différente de celle des appelants. L'intimée allègue que ceux-ci ont pris part au programme, lequel était une variante d'un stratagème antérieur appelé Global Learning Systems, qui avait été présenté au public de façon à indiquer qu'en y adhérant, un participant retirerait un avantage en espèces net ou total, après remboursement des crédits d'impôt pour dons de bienfaisance qui s'appliquaient aux présumés dons, qui serait supérieur au paiement en espèces qu'il effectuerait, paiement que l'intimée a décrit comme étant essentiellement des « frais de participation ». L'intimée a décrit ce stratagème de la manière suivante : les appelants signaient en même temps une série préétablie de documents, c'est-à-dire les documents relatifs aux opérations; tous ces documents faisaient partie d'un stratagème de dons par lequel le montant indiqué au reçu pour don de bienfaisance qui était délivré à la suite du don de licences était au moins le

triple du montant indiqué sur le reçu relatif au don en espèces, ce qui donnait lieu à un profit net. En fait, le ratio entre le montant du reçu fiscal pour don en nature et celui du reçu fiscal pour don en espèces, dans le cas de M. Moshurchak, a été de 3 pour 1 en 2004 et d'environ 8 pour 1 en 2005, tandis qu'il a été de 5 pour 1, dans le cas de M^{me} Mariano, en 2005.

IV. Analyse des questions en litige

A. Les appelants ont-ils fait un don aux organismes de bienfaisance?

[16] Nul ne conteste que la Loi ne définit pas ce qu'est un « don ». La définition de ce terme figure dans la jurisprudence établie, à savoir un arrêt du juge Linden, de la Cour d'appel fédérale, *R. c. Friedberg*, [1991] A.C.F. n° 1255 (QL), conf. par la Cour suprême du Canada :

Par conséquent, un don est le transfert volontaire du bien d'un donateur à un donataire, en échange duquel le donateur ne reçoit pas d'avantage ni de contrepartie [...] L'avantage fiscal qui est conféré par un don n'est généralement pas considéré comme un « avantage » au sens où on l'entend dans cette définition car s'il en était ainsi, bien des donateurs seraient dans l'impossibilité de se prévaloir des déductions relatives aux dons de charité.

[17] Les trois éléments requis d'un don sont donc les suivants : 1) il doit y avoir transfert volontaire d'un bien; 2) le bien transféré doit appartenir au donateur; 3) le donateur ne doit pas recevoir d'avantage ou de contrepartie, un élément qui, dans la jurisprudence ultérieure, a été considéré comme voulant dire que le donateur doit avoir eu une « intention libérale ».

[18] Dans *R. c. Burns*, [1988] A.C.F. n° 31 (QL), une décision du juge Pinard, de la Cour fédérale, que la Cour d'appel fédérale a confirmée ([1990] A.C.F. n° 174 (QL)), la notion d'intention libérale est analysée :

J'aimerais souligner que l'élément essentiel d'un don est l'élément intentionnel que le droit romain a précisé comme *animus donandi* ou l'intention libérale [...] Le donateur doit être conscient qu'il ne recevra pas de contrepartie autre qu'un avantage purement moral; il doit être prêt à s'appauvrir dans l'intérêt du bénéficiaire du don sans recevoir aucune contrepartie. [...]

[19] Selon l'intimée, le principe de l'intention libérale comporte donc un élément essentiel : le donateur doit avoir l'intention de « s'appauvrir » en faisant son don. Je conviens que ce principe est admis en droit. Dans l'arrêt *R. c. Berg*, 2014 CAF 25,

le juge Near, en concluant que le contribuable n'avait pas d'intention libérale au sens de l'article 118.1 de la Loi, a déclaré :

[29] [...] 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. [...]

[20] Il est clair que l'élément de l'« appauvrissement » est essentiel pour déterminer l'intention libérale, et que cet élément est souvent exprimé de la manière suivante : « s'appauvrir », « ne pas s'enrichir » ou « ne pas tirer profit du don », comme il est indiqué dans l'arrêt *Berg*, mais aussi dans de nombreuses affaires soumises à notre Cour, dont *Bandi c. La Reine*, 2013 CCI 230, et *Glover c. La Reine*, 2015 CCI 199, [2015] A.C.I. n° 160 (QL).

[21] Il ressort aussi clairement de ce qui précède que le fait de s'attendre à obtenir — ou d'obtenir en fait — un reçu fiscal d'un organisme de bienfaisance n'invalide pas en soi un don quelconque. Après tout, l'avantage fiscal qui découle d'un reçu pour don n'est pas l'« avantage » envisagé par l'arrêt *Friedberg* et les autres décisions susmentionnées. Mais cela ne veut pas dire que le fait de s'attendre à obtenir un reçu fiscal « gonflé », dont la valeur est supérieure à celle du bien transféré, ou le fait de recevoir un autre avantage, n'invalide pas un don; tout cela dépend du fait de savoir si, dans les circonstances, le contribuable avait l'intention de s'appauvrir.

[22] Je signale à ce stade-ci que les avocats des appelants ont fait valoir que ces derniers s'étaient privés à la fois des espèces et des licences et qu'ils s'étaient donc appauvris. Le concept de la privation, dans le cas du transfert du bien au donataire, qui est lui-même une exigence distincte d'un don, ainsi qu'il a été mentionné plus tôt, n'est pas assimilable, selon moi, à celui de l'appauvrissement; sinon, n'importe quel transfert de bien pourrait automatiquement être considéré comme un appauvrissement. Le concept de l'appauvrissement englobe plus que le fait de se priver d'un bien; il signifie clairement se priver d'un bien sans tirer avantage de cette privation. Selon moi, la manière dont les appelants formulent la question est tout simplement inexacte.

[23] Les appelants invoquent également la décision de la juge Woods, de notre Cour, dans *David c. La Reine*, 2014 CCI 117, qui a elle-même invoqué un arrêt de la Cour d'appel fédérale, *R. c. Doubinin*, 2005 CAF 298, à l'appui de la thèse selon laquelle il ne faut habituellement pas considérer la réception d'un reçu fiscal gonflé

comme un avantage qui invalide un don. Il est clairement indiqué aux paragraphes 14 et 15 de l'arrêt *Doubinin* que les contribuables en cause dans cette affaire n'auraient pas pu se fonder sur les crédits d'impôt gonflés car l'organisme de bienfaisance en question n'aurait pas pu délivrer de tels reçus aux contribuables parce que les dons avaient été faits par une tierce partie et, de ce fait, compte tenu de la situation factuelle particulière de l'affaire, le juge Sexton a conclu : « [o]n ne saurait donc prétendre que le “reçu aux fins de l'impôt gonflé” a procuré un avantage réel à l'intimé »; le fait de s'attendre à obtenir le reçu fiscal gonflé était donc sans pertinence. Dans la décision *David*, une affaire mettant en cause l'achat de reçus fiscaux gonflés, la juge Woods a conclu qu'il serait injuste de trancher les appels sur le fondement de la thèse liée à l'intention libérale que l'intimée avait soulevée à l'instruction, car elle n'avait pas soulevé la question dans ses actes de procédure, et elle a accordé au contribuable une déduction pour les fonds réellement dépensés. La décision *David* a été portée en appel par l'intimée, elle a été instruite et l'on attend la décision de la Cour d'appel fédérale. L'argument que les appelants invoquent en l'espèce ne m'influence donc pas, car la question de l'intention libérale a été expressément soulevée dans les actes de procédure. Par ailleurs, ce que la Cour d'appel fédérale a déclaré dans l'arrêt *Berg*, précité, dénote le contraire, au paragraphe 24 :

[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 exagérées.

[Non souligné dans l'original.]

[24] Il me semble clair au moins que lorsqu'un contribuable sait qu'il reçoit des reçus fiscaux gonflés dans des circonstances où le fait de s'attendre à recevoir de tels reçus est un avantage, cela invalide le don, comme le juge Near l'a conclu dans l'arrêt *Berg* et, selon moi, pour la raison même qu'une telle constatation de fait amènerait automatiquement à conclure que le contribuable n'avait pas l'intention de s'appauvrir, comme l'a aussi conclu le juge Near comme second motif pour faire droit à l'appel du ministre, mais qui, semble-t-il logique de conclure, découle également du premier motif.

[25] Le désaccord fondamental entre les parties dans la présente affaire réside dans la manière dont elles formulent la question en litige. Aux dires des appelants, le don en espèces est distinct et non lié au don en nature et, de ce fait, comme ils s'attendaient uniquement à obtenir un reçu fiscal d'un montant égal à la juste valeur marchande de ces dons de biens non liés, ils ne s'attendaient, en fait, à rien d'autre que les reçus attendus, fondés sur la juste valeur marchande, et donc à aucun avantage. Autrement dit, ils s'attendaient uniquement à obtenir un reçu fiscal qui correspondait à la juste valeur marchande de leurs dons, et non une valeur gonflée. En fait, chacun des appelants a déclaré qu'il s'attendait à donner à des organismes de bienfaisance des dons en espèces et en nature, sans conditions s'y rattachant, et à obtenir les reçus fiscaux auxquels ils avaient légalement droit. Ils soutiennent que leur intention, comme en font foi leur témoignage et les documents relatifs aux opérations, dénote clairement leur position.

[26] L'intimée est d'avis que les appelants, en faisant leur don en espèces à Millennium, s'attendaient à être admis à titre de bénéficiaires du capital de la fiducie et à recevoir de ce fait une distribution de licences, dont la juste valeur marchande était à peu près égale à la valeur des licences qu'ils avaient commandées dans leur demande d'admission à titre de bénéficiaires du capital, et ainsi qu'il était indiqué dans l'évaluation d'EMC Partners que le promoteur leur avait remise. Essentiellement, les deux dons faisaient partie de la même opération et étaient liés. Les avantages que les appelants s'attendaient à recevoir sont, en fait, nombreux : une [TRADUCTION] « chaîne d'avantages », comme l'a dit l'intimée dans ses observations, c'est-à-dire le fait de s'attendre à être admis à titre de bénéficiaires du capital, le fait de s'attendre à recevoir des licences et le fait de s'attendre à obtenir un reçu fiscal pour avoir fait don de ces licences à une valeur gonflée, selon les

ratios susmentionnés; ils s'attendaient donc, au bout du compte, à tirer profit du don en espèces.

[27] Les appelants indiquent que leurs dons distincts étaient motivés par leur désir de venir en aide à d'autres personnes dans le besoin. M. Moshurchak a expressément déclaré qu'en tant qu'enseignant, il jugeait utile que ses élèves apprennent à se servir d'ordinateurs et de logiciels et que le programme était pour lui un moyen de donner cette compétence utile à des adultes qui n'avaient pas les moyens d'acheter de tels logiciels ou de suivre des cours auprès d'enseignants comme lui. M^{me} Mariano a déclaré qu'elle aussi était motivée par son désir d'aider d'autres personnes.

[28] Je suis conscient qu'il faut toujours prendre en compte les intentions subjectives des appelants, mais l'intention déclarée n'est pas déterminante et doit reposer sur une certaine réalité objective. Dans l'arrêt *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, la Cour suprême du Canada a décrit comme suit, à la page 736, l'analyse qu'il faut faire de cette intention :

Comme dans d'autres domaines du droit, lorsqu'il faut établir l'objet ou l'intention des actes, on ne doit pas supposer que les tribunaux se fonderont seulement, en répondant à cette question, sur les déclarations du contribuable, *ex post facto* ou autrement, quant à l'objet subjectif d'une dépense donnée. Ils examineront plutôt comment l'objet se manifeste objectivement, et l'objet est en définitive une question de fait à trancher en tenant compte de toutes les circonstances. [...]

[Non souligné dans l'original.]

[29] Malheureusement, non seulement le témoignage des appelants concorde-t-il davantage avec une intention déclarée de recevoir un avantage autre que la gratification morale que procure un don, mais la preuve qui ressort de leur témoignage et des éléments documentaires, ainsi que d'autres circonstances pertinentes, dénote fortement qu'ils n'avaient pas l'intention de s'appauvrir, mais plutôt de tirer profit de leur participation au programme.

[30] En bref, M^{me} Mariano, infirmière autorisée, a déclaré qu'elle s'était rendue à une présentation en compagnie d'une amie et d'une conseillère et que cette présentation était identique ou semblable à un diaporama mis en preuve par l'intimée, après quoi elle avait pris la décision de participer au programme, qui, pensait-elle aussi, comprenait le transfert d'ordinateurs par une certaine entité, et non de logiciels. Elle ne savait même pas le genre de biens dont elle faisait censément don, et encore moins lequel des organismes de bienfaisance en cause

mettait les ordinateurs à la disposition des personnes dans le besoin. Elle a admis avoir signé tous les documents relatifs aux opérations sans les avoir lus en détail, et a laissé sa conseillère financière, une certaine M^{me} « A », remplir les documents en son nom. De plus, elle a carrément admis qu'elle n'aurait pas fait un don d'argent sans pouvoir bénéficier des crédits d'impôt pour le don en nature. Tout ce qu'elle savait, c'était qu'elle avait fait don de 7 500 \$ en espèces et qu'elle allait obtenir un avantage fiscal net [TRADUCTION] « supérieur à cela ». Son intention subjective, celle de recevoir un avantage, ressort on ne peut plus clairement de ses propres aveux.

[31] En revanche, M. Moshurchak, enseignant à la retraite, a insisté sur le fait que son intention était purement philanthropique, un désir d'aider les personnes dans le besoin sans s'attendre à en retirer un avantage autre que l'avantage fiscal, qu'il ne considérait pas comme un avantage, mais comme un droit. Il a dit avoir assisté à quelques présentations à Saskatoon avant de se décider à participer, et il a indiqué qu'un diaporama que lui a présenté l'intimée était semblable ou identique à celui qu'il avait vu lors de ces présentations. Il a ajouté qu'il avait compris qu'il n'avait pas à faire don à CCA des licences reçues à titre de bénéficiaire du capital et qu'il pouvait, moyennant des frais minimes, faire convertir les licences au format CD et les garder pour lui ou en faire don à un autre organisme de bienfaisance. Cependant, après s'être renseigné, il avait décidé qu'il n'y avait pas d'organisme de bienfaisance en Saskatchewan qui pouvait utiliser les licences, et il les avait laissées à l'organisme de bienfaisance indiqué dans la directive qui faisait partie des documents relatifs aux opérations, soit CCA. Aucune preuve n'a été produite quant aux détails de ses demandes de renseignements, ou aux recherches faites pour trouver un autre organisme de bienfaisance plus rapproché auquel faire ce don ni, d'ailleurs, pour confirmer où et à quel prix il aurait pu faire convertir les licences au format CD. Il n'y a rien dans les documents promotionnels, que ce soit le diaporama que le promoteur a présenté dans les hôtels ou d'autres éléments de preuve tirés d'un site Web quelconque ou d'ailleurs, qui traitait en détail de cette procédure de conversion ou qui en indiquait le coût. De plus, à part le fait de déclarer qu'il avait vérifié sur Internet si CCA était un organisme de bienfaisance enregistré et qu'il avait téléphoné à cette dernière pour s'assurer qu'elle était active, il semble n'avoir fait aucun effort pour vérifier l'usage qu'elle faisait des licences, si elle les convertissait en CD et comment, ou de quelle façon, elle les distribuait. Il est peu crédible qu'une personne qui, d'après la preuve, n'avait jamais fait de dons importants, ou de dons de plus de 50 \$ à 100 \$ dans le passé, décide tout à coup de faire don de 14 250 \$ dans une année et d'un montant présumé de 116 000 \$ dans une autre dans le but déclaré d'aider des adultes dans le besoin à apprendre comment utiliser des logiciels, et ce, sans rien faire pour vérifier si cette largesse

de sa part était convertie et distribuée comme il faut et s'assurer par la suite qu'il en avait eu pour son argent. Il semble n'avoir même pas mis en doute le fait que deux des cours — MCSE et A+ — étaient des logiciels très techniques conçus pour des utilisateurs de niveau avancé et permettant d'obtenir une certification pour des systèmes informatiques et pour de multiples utilisateurs, comme il a été décrit plus tôt, ce qui était loin de ressembler aux cours de base portant sur la manière d'utiliser des programmes de Microsoft dont il était question dans les autres produits mentionnés.

[32] Par ailleurs, M. Moshurchak a aussi déclaré qu'il avait décidé de ne pas révoquer son don en espèces à Millenium parce que, d'après les renseignements qu'il avait obtenus, il était convaincu qu'il s'agissait d'un [TRADUCTION] « organisme de bienfaisance semblable à Centraide ». Aucun élément de preuve n'a été présenté quant à la raison pour laquelle M. Moshurchak était arrivé à cette conclusion, et le seul élément de preuve au sujet de la façon dont Millenium se décrivait elle-même provenait du site Web d'une seule page que tenait Millenium dans les années en question, ainsi que l'a confirmé un certain M. Kroger, qui a témoigné à titre de directeur administratif de Millenium. Selon cette page Web, Millenium acceptait des dons et en faisait à d'autres organismes de bienfaisance enregistrés. La page ne précise cependant aucun autre organisme de bienfaisance que CCA. Le seul élément de preuve d'une description de Millenium que l'on trouve dans les documents promotionnels du promoteur est qu'il s'agit d'une [TRADUCTION] « fondation d'aide à des fondations » et de la [TRADUCTION] « source à laquelle les organismes de bienfaisance se tournent pour obtenir du soutien d'experts »; pourtant, absolument aucun organisme de bienfaisance, à part CCA, n'est mentionné dans ces mêmes documents promotionnels. Il ne s'agit guère là d'un fondement qui permettrait de conclure que Millenium était un organisme de bienfaisance semblable à Centraide, qui annonce publiquement le grand nombre d'organismes de bienfaisance auxquels il contribue.

[33] Monsieur Moshurchak, qui a déclaré qu'il avait une certaine expérience du choix de logiciels pour son conseil scolaire ainsi que de l'enseignement de leur utilisation à ses élèves, semble avoir consacré fort peu de réflexion ou d'énergie à ses recherches sur les organismes de bienfaisance ou sur la conversion des logiciels en format CD, pas plus qu'à leur distribution ultime, notamment la question de savoir qui recevait les logiciels et si ceux-ci étaient réellement distribués, ce qui est tout à fait incompatible avec son intention philanthropique déclarée, qui était le fruit de son expérience, de ses connaissances et de l'intérêt qu'il disait avoir à l'égard du sujet. Selon moi, son témoignage n'est tout simplement pas digne de foi.

[34] Monsieur Moshurchak a également reconnu que le fait de ne pas être admis à titre de bénéficiaire du capital aurait été important pour lui, qu'il croyait comprendre que le programme générerait un avantage net en espèces et qu'il convenait que ce dernier serait de l'ordre de 76 %, d'après la présentation du promoteur, en prenant pour base un ratio de trois pour un. Il a également déclaré que, s'il n'avait pas pris part à ce programme, il aurait certainement fait une contribution importante à un autre organisme de bienfaisance — une affirmation qui, selon moi, n'est pas digne de foi, vu les dons de peu d'importance qu'il avait faits dans le passé — mais sans dire de façon précise à qui exactement ou de quel montant, mais probablement pas autant, ce qui donne à penser à tout le moins qu'il y avait un lien entre l'importance de son don en espèces et l'avantage qu'il recevait. M. Moshurchak a également reconnu que son épouse et lui avaient transféré leur pension d'enseignant à un compte de retraite immobilisé et qu'il savait que le programme était présenté comme un moyen de compenser le coût fiscal des retraits des régimes de retraite enregistrés, ce qui était indiqué dans les documents promotionnels qu'il a admis avoir lus, et qu'il s'agissait d'un facteur qu'il avait pris en considération au moment de décider s'il participerait au programme ou pas. Tous ces faits donnent à penser qu'en prenant part au programme, il avait l'intention subjective de réaliser un profit, et non de s'appauvrir.

[35] Enfin, pour ce qui est de l'évaluation de son intention philanthropique déclarée, il ressort clairement de la preuve qu'en ce qui concerne le don important qu'il avait fait en 2005, M. Moshurchak et son conseiller, un certain M. « S », ont négocié un ratio licences-espèces plus important, soit 8 pour 1, en se fondant sur les fonds que M. Moshurchak avait réellement envoyés directement, le motif étant qu'il avait déjà fait une contribution et que, vu l'ampleur du don en espèces, il serait en mesure d'obtenir un nombre plus élevé de licences. Il a également négocié la remise d'une partie de la commission que touchait son conseiller, M. S, pour ce que j'appellerai sans ambages la vente du programme à M. Moshurchak, et M. S a envoyé à Millenium un chèque d'un montant additionnel de 10 000 \$ au profit de M. Moshurchak. Non seulement cette remise prouve-t-elle amplement que M. Moshurchak a reçu un avantage qui invalidait son don, mais le fait qu'il a négocié à la fois la remise et la valeur des licences qu'il recevrait confirme que, dans son esprit, les espèces et les licences étaient manifestement des dons liés. En outre, dans son témoignage, M. Moshurchak a parlé de [TRADUCTION] « transiger » et de [TRADUCTION] « négocier » le niveau de ses contributions et de ses avantages, ce qui cadre mieux avec un placement financier qu'avec un don inconditionnel. Je signale également qu'il ressort clairement de l'arrêt *Maréchaux c. La Reine*, 2010 CAF 287, que la cour ne fera pas abstraction « d'un avantage simplement parce qu'il a été accordé par une partie tierce ». À mon avis, pour ce

qui est de l'appel de M. Moshurchak, le fait qu'il a négocié cette remise suffit pour que l'on considère qu'il a tiré un avantage de son don.

[36] Les appelants font aussi valoir que les documents relatifs aux opérations étayaient leur intention libérale déclarée ainsi que l'absence de lien entre les deux dons en alléguant qu'il leur était possible, selon les deux directives qu'ils avaient signées en faveur de l'entiercé, de révoquer leur décision de faire un paiement en espèces ou de faire don de licences dans les 72 heures et les 48 heures, respectivement, qui suivaient le moment où on les informait qu'ils avaient été admis à titre de bénéficiaires du capital. Ils allèguent donc qu'ils auraient pu faire un don en espèces seulement, ou un don de licences seulement, ou alors les deux ou aucun. À première vue, ces options semblent dénoter qu'il n'était pas obligatoire d'effectuer un paiement en espèces et qu'on ne pourrait pas considérer ce paiement comme un droit permettant de participer à un stratagème quelconque.

[37] À vrai dire, M. Jobin, de JDS, a déclaré qu'aucun chèque n'a été encaissé avant qu'un participant soit avisé qu'il était admis par la fiducie à titre de bénéficiaire du capital, et ce, par la voie d'un courriel qu'il expédiait au titre de ses fonctions. M. Moshurchak a déclaré qu'il savait que son chèque ne serait pas encaissé avant l'expiration du délai de 72 heures, car c'était là la [TRADUCTION] « garantie » du programme. Les directives elles-mêmes lient clairement l'admission des participants à titre de bénéficiaires du capital au don en espèces. La pratique suivie par les administrateurs du programme montre clairement qu'aucun chèque n'était encaissé avant l'envoi du courriel faisant état de cette admission, une pratique qui concordait avec le témoignage de M. Moshurchak au sujet de la [TRADUCTION] « garantie », dont il était conscient.

[38] Il me paraît évident que les participants au programme savaient que les chèques pour leurs dons en espèces ne seraient pas encaissés avant qu'on les avise qu'ils étaient admis à titre de bénéficiaires du capital et qu'ils obtiendraient ainsi l'avantage supplémentaire d'une distribution de licences dont ils pourraient faire don par la suite. Rien ne prouve que qui que ce soit — et encore moins les appelants — ait révoqué ses dons de licences ou ait choisi de conserver les licences pour soi.

[39] Pour ce qui est de la possibilité de conserver les licences, il est clair, d'après les détails dans la cession de licences, que chacun des appelants aurait reçu un nombre élevé des six types de licence, ce qui amène à se demander ce qu'ils auraient fait d'un nombre aussi élevé de chaque type de licence s'ils les avaient conservées pour leur propre usage. M^{me} Mariano ne s'attendait même pas à recevoir

des licences : il faut se demander ce qu'elle aurait fait de nombreuses copies de celles-ci, 195 en tout, ou ce que M. Moshurchak aurait fait des plus de 4 500 licences qui lui avaient été censément distribuées, et qui, en 2005 seulement, comprenaient plus de 700 copies de chacun des six types de licences. Étant donné qu'il n'y a aucune preuve, ainsi qu'il a été mentionné plus tôt, qu'un participant quelconque a été informé, dans l'un quelconque des documents promotionnels ou des documents relatifs aux opérations, de ce qu'il en coûterait réellement pour convertir les licences au format CD en vue de son propre usage, et compte tenu du témoignage de M. Jobin, qui délivrait les reçus pour les dons pour le compte de CCA, à savoir que personne, pendant toute la durée du programme, n'avait décidé de les conserver, je suis persuadé que cette option n'était tout au plus que du camouflage, conçu pour donner à l'ARC l'impression qu'il y avait un réel choix à faire ou que les dons n'étaient pas liés.

[40] Je signale également que le présumé destinataire de ces licences délivrées à des fins philanthropiques était l'organisme de bienfaisance bénéficiaire, et non ceux qui avaient les moyens de les acheter, comme les appelants ont bien pris soin de souligner dans leurs observations au sujet de l'intention philanthropique qu'avait Infosource, en vendant les licences à Phoenix en premier lieu, puis, de là, tout le long de la chaîne, y compris le don des licences par la fiducie aux participants, puis à CCA, l'entité privilégiée expressément mentionnée par la fiducie dans la directive elle-même. La possibilité de conserver les licences pour soi semble incompatible avec le présumé objectif philanthropique du programme lui-même, et je ne puis conclure que cette possibilité était réaliste ou envisagée par qui que ce soit. Cette « possibilité » n'était que du camouflage.

[41] Les avocats des appelants soulignent que M. Wall, le présumé directeur pédagogique de CCA installé à Halifax et chargé de rapprocher le stock de licences converties de cet organisme de bienfaisance dans son entrepôt de Toronto, a lui aussi reçu des licences dont il a fait don à CCA; ils estiment que cela confirme qu'il n'était pas obligatoire de faire un don en espèces à Millenium au titre du programme pour être admis à titre de bénéficiaire du capital et avoir droit à une distribution de licences. Selon les avocats des appelants, cela montre que n'importe qui pouvait être admis à titre de bénéficiaire du capital sans faire un don en espèces distinct; il n'était donc pas obligatoire de faire un don en espèces et, de ce fait, les deux dons ne sont pas liés. Cela soulève la question de savoir comment un membre quelconque du public, à part une personne comme M. Wall qui participait directement au programme, qui n'aurait pas assisté à une présentation sur le programme ni consulté ce dernier en ligne, ou qui n'aurait pas été sollicité par l'un des vendeurs ou des conseillers à commission, serait même au courant d'une telle

possibilité. Un don en espèces a toujours été mentionné et intégré dans tous les calculs de l'avantage en espèces net ou des contributions totales. Cette position n'est tout simplement pas soutenable.

[42] Quoi qu'il en soit, c'est l'intention libérale des appelants, à titre de participants sans lien de dépendance au programme, qui est en cause ici, pas celle de M. Wall, un « initié » évident, à qui l'on a aussi refusé la déduction et qui sera sans nul doute touché par la décision rendue en l'espèce, ce qui rend son témoignage assez peu fiable. Je conclus que M. Wall est un témoin dénué de toute crédibilité, ce dont je traiterai plus tard, et je suis porté à conclure que toute distribution de licences en sa faveur était un avantage qui découlait de son emploi ou de son contrat avec le promoteur.

[43] Je dois également ajouter que le libellé de la directive n° 2 que les appelants ont signée en faveur de l'entiercé, et dans laquelle les appelants garantissent qu'ils sont les propriétaires bénéficiaires des licences, libres de toute charge, me pose un sérieux problème. Il y est indiqué que les licences figurent dans une annexe « A », qui n'était pas jointe à la directive au moment de sa signature ni par la suite et qui, d'après le témoignage de M. Jobin, a été établie par lui et communiquée aux appelants par courriel à une date ultérieure, en leur disant qu'ils avaient été admis à titre de bénéficiaires du capital et d'aller sur Internet pour prendre connaissance des détails. C'est lui qui a apposé la date sur la directive après ces faits. Il est évident que les appelants n'étaient les propriétaires d'aucune licence quand ils ont signé leur directive, ce qui veut dire qu'ils n'étaient propriétaires de rien à ce moment-là. Ils n'avaient manifestement aucune idée du nombre de chacune des licences qu'ils possédaient censément, et ils ne pouvaient le savoir, comme ce nombre a été établi plus tard. M. Moshurchak a déclaré que le fait de signer la directive à la même date que les autres documents n'était qu'une question de commodité, qui lui évitait d'avoir à revenir pour apposer sa signature par la suite, et ce, même s'il a déclaré s'être présenté à plusieurs reprises auparavant au bureau de son conseiller et habiter qu'à une distance de dix minutes en automobile de son bureau. Cependant, cela amène aussi à se demander comment un donateur peut faire don d'un bien qui n'a pas encore été identifié, ou posséder ce qu'il ne peut pas identifier. On pourrait dire que la directive, dans le meilleur des cas, n'équivaut qu'à un don d'une valeur donnée, et non d'un bien précis, d'autant plus que la composition du nombre de licences était encore inconnue. Il est contraire à toute logique et au bon sens de laisser entendre qu'une personne peut avoir l'intention libérale de faire don d'une chose qu'elle n'est pas encore en mesure d'identifier. Quoi qu'il en soit, ce document, de même que l'explication de M. Moshurchak, m'amènent à penser que

ce dernier s'attendait réellement à recevoir la distribution de licences quoi qu'il en soit, en contrepartie de son paiement en espèces.

[44] Je signale que, dans les documents promotionnels, on dit ce qui suit aux participants :

[TRADUCTION]

LES TROIS CRITÈRES QUI SUIVENT COMPLÈTENT LE PROCESSUS

1. VOUS faites un don en espèces à un organisme de bienfaisance.
2. VOUS devenez bénéficiaire d'une fiducie.
3. VOUS avez le choix de faire un don en nature à un autre organisme de bienfaisance.

Tout cela fait clairement ressortir que l'admission à titre de bénéficiaire du capital et la distribution implicite de biens de la fiducie sont toutes deux automatiques. Par ailleurs, il ressort assez clairement des diapositives de la présentation et d'autres documents promotionnels que l'on y mentionne peu de choses sur les organismes de bienfaisance ou leurs activités caritatives, à part les noms de Millenium et de CCA, ou de l'entité qui lui a succédé, ICAN, lesquels sont bien visibles partout et qui sont les deux seuls organismes de bienfaisance que l'on mentionne par leur nom, car l'accent est de toute évidence mis sur l'avantage que procurent des rentrées de fonds nettes, sur les calculs sous-jacents qui démontrent cet avantage et sur des arguments de vente comme [TRADUCTION] « Personne ne contestera [sic] que l'établissement d'un chèque de 10 000 \$ et la réception d'un crédit d'impôt de 18 564 \$ SONT UNE MAUVAISE CHOSE » ou [TRADUCTION] « ET SI vous aviez un moyen de racheter vos REÉR de façon avantageuse sur le plan fiscal? », sans mentionner de nombreux autres avantages que l'on a fait miroiter.

[45] Il est évident que ni le promoteur, ni aucun des administrateurs en cause, embauchés et rémunérés par le promoteur, les organismes de bienfaisance ou l'entiercé, comme IDI et JDS, ne pouvait être payé en vertu du programme sans dons en espèces. Il est évident que le promoteur n'a été rémunéré qu'en espèces, conformément aux ententes conclues avec Millenium et CCA, lorsque les paiements ont été faits par les participants à Millenium, et une autre fois lorsque Millenium a remis 80 % des espèces reçues à CCA, laquelle a payé au promoteur, sur les espèces reçues, un montant additionnel équivalant à 20 % de la valeur des espèces faisant ainsi l'objet d'un second don, ainsi que de la valeur des licences

dont les participants faisaient don à CCA, en fonction de l'évaluation d'EMC. IDI a été payée en espèces suivant la directive donnée par le promoteur à Millenium, soit de payer des fonds à IDI, à partir des montants qui lui étaient dus, en fonction là aussi d'un pourcentage des dons en espèces. Sans espèces, il aurait été impossible de payer le promoteur et les autres participants situés le long de la chaîne, et il n'y aurait donc aucune activité que le promoteur ou d'autres auraient pu exécuter. Le bon sens et le modèle d'entreprise clairement identifié pour le programme confirment qu'il fallait qu'il y ait des contributions en espèces pour que le programme puisse fonctionner. Le fait que l'on se soit servi du programme pour rémunérer des « initiés » tels que M. Wall démontre que le promoteur était disposé à ne pas tenir compte de ses propres documents ou des documents relatifs aux opérations quand cela l'arrangeait, et cela illustre aussi le peu de valeur que le promoteur accordait aux licences. M. Wall est la seule personne mentionnée dans la preuve qui semble n'avoir fait aucun don en espèces, et il y a sans doute quelques autres personnes comme lui, mais la preuve révèle qu'il y a de très nombreux participants nommés dans les reçus qui ont fait des dons en espèces.

[46] Les appelants ont fait valoir que, contrairement à la situation factuelle dont il était question dans les décisions *Bandi* et *Glover* — des stratagèmes semblables, dans lesquels les appelants présentaient eux aussi une demande pour être considérés comme des bénéficiaires du capital, étaient ensuite admis et obtenaient, par voie de distribution, des logiciels dont ils faisaient don à un autre organisme de bienfaisance, de pair avec un don en espèces qu'exigeait l'organisme de bienfaisance comme condition à l'acceptation du don de logiciels, de façon à pouvoir régler les privilèges rattachés aux logiciels — le programme dont il est ici question n'exigeait pas le paiement d'espèces pour régler un privilège ou être appliquées à une autre fin. Je ne vois pas quelle différence cela fait si les dons en espèces étaient liés aux dons en nature de cette façon ou non. Dans les deux affaires susmentionnées, cette exigence a certes été traitée comme une preuve de l'interdépendance des deux dons, mais les décisions qui ont été rendues ne dépendent pas de ce seul fait. Dans la décision *Bandi*, le juge Hogan a mis principalement l'accent sur la manière dont le stratagème avait été présenté aux contribuables comme preuve de l'intention qu'avaient ces derniers de tirer profit de leur participation. Au paragraphe 15 de cette décision, le juge Hogan a déclaré :

[15] Selon les documents promotionnels présentés à l'appelant, le Programme de dons de bienfaisance pour la technologie permettait à l'appelant d'acquérir des licences d'utilisation d'un logiciel ayant une juste valeur marchande supérieure à son don d'argent allégué. Les documents révélaient également que l'appelant pouvait conserver le logiciel en pleine et absolue propriété; il pouvait aussi, comme il était prévu, en faire don à la Fondation en échange des crédits d'impôt

d'une valeur supérieure qui lui avaient été promis. Il était indiqué que ces crédits d'impôt dépassaient le montant du don d'argent qu'aurait fait l'appelant, de sorte que celui-ci pouvait s'attendre à réaliser un bénéfice après impôt. Bien que l'appelant n'ait jamais touché l'avantage promis en raison du défaut du promoteur de procéder à une mise en oeuvre conforme du Programme, je conclus que l'attente qu'il a nourrie à cet égard suffit à annuler son intention libérale alléguée.

[47] En l'espèce, le programme a été mis en marché de manière semblable auprès de ses participants, sauf que les dons en espèces ont été faits à un organisme de bienfaisance différent, Millenium, que celui qui recevait les dons de licences, soit CCA. Il ressort de la preuve que Millenium a fait don de la quasi-totalité des espèces qu'elle a reçues des participants au programme, moins les frais du promoteur, à CCA. Le fait que les espèces ont transité par un intermédiaire ou n'étaient pas liées au règlement d'un privilège ou d'une autre charge grevant les licences — l'objet du second don — n'a pas d'incidence sur ma conclusion selon laquelle les deux dons faisaient partie du même programme, pas plus qu'il n'importe que les participants ne savaient pas du tout comment les espèces circulaient. Les participants en savaient assez, comme l'a laissé entendre l'intimée, en ce sens qu'ils savaient comment fonctionnait le programme, qui comportait les deux dons, de même que les conséquences, pour eux, de leur participation. Ils savaient même que leurs conseillers financiers agissaient comme des agents de vente à commission, ce qui leur donnait droit à une commission élevée, variant de 24 % à 30 %, comme l'a déclaré M. Moshurchak, et ils disposaient donc d'une preuve de la nature commerciale de l'arrangement. Comme l'a conclu le juge Hogan dans la décision *Bandi*, au paragraphe 16, en adoptant l'arrêt *Maréchaux c. La Reine*, 2010 CAF 287, de la Cour d'appel fédérale : « il n'était pas indiqué de séparer des opérations faisant partie d'un arrangement interdépendant selon qu'elles ont été effectuées en argent ou non ».

[48] Nul ne conteste que les appelants ont décidé volontairement de prendre part au programme et qu'ils n'ont été soumis à aucune contrainte. Le fait que l'on décide volontairement de faire don d'une somme d'argent à un organisme de bienfaisance ne veut pas dire que l'on a automatiquement l'intention libérale de faire un don. Pour répondre à la question cruciale de savoir si les appelants avaient l'intention de s'appauvrir, il est évident qu'ils ont pris part à un stratagème de dons avec effet de levier qui était interconnecté et que les opérations ou la série d'opérations en faisaient partie, qu'il s'agissait du même programme, si l'on veut, qui était manifestement mis en marché auprès d'eux dans le but de leur offrir — et duquel ils s'attendaient à recevoir, en contrepartie de leur don en espèces — un certain nombre de licences dont la valeur prévue était de trois à huit fois celle du don en espèces et qui étaient à remettre sous forme de dons à un autre organisme de

bienfaisance; le tout donnait lieu à un avantage final, se présentant sous la forme de reçus fiscaux qui leur donnaient le droit de demander des crédits d'impôt qui leur auraient rapporté, si ces crédits avaient été accordés, un profit sur leur don en espèces initial de 56 % à 89 % suivant la province de résidence des participants et en supposant un ratio de 3 pour 1 seulement. Plus le ratio entre le don en nature et le don en espèces était élevé, plus les pourcentages de profit l'étaient. M^{me} Mariano a été assez honnête pour l'admettre. M. Moshurchak a prétendu être un citoyen honnête et philanthrope jusqu'à ce que son propre témoignage et la preuve documentaire, c'est-à-dire les documents relatifs aux opérations, indiquent le contraire, qu'ils montrent en fait qu'il négociait une entente qui lui rapporterait des avantages supérieurs à ceux des autres participants. L'intimée a calculé qu'en fait, en se basant sur la province de résidence des appelants et sur le profit prévu mentionné ci-dessus, M^{me} Mariano aurait obtenu un avantage fiscal net, après déduction de son don en espèces, de 8 863 \$ pour 2005 et, dans le cas de M. Moshurchak, l'avantage fiscal net pour 2004 aurait été de 4 527 \$ et, pour 2005, la somme considérable de 241 268 \$. Lorsque l'avantage est exprimé en chiffres, son ampleur est extraordinaire, et, pourtant, le droit indique clairement que n'importe quel avantage ou n'importe quelle contrepartie peut servir à conclure à l'inexistence d'une intention libérale.

[49] En définitive, je ne vois pas comment une personne qui prendrait part à un tel stratagème, peu importe qu'elle croie honnêtement en la valeur des licences qu'elle s'attendrait à recevoir ou non, peut faire valoir, vu la manière dont le stratagème a été mis en marché et vu la composition et l'intégration des documents relatifs aux opérations qui l'appliquaient, qu'elle ne s'attendait pas à tirer profit d'une telle participation ou, grâce à elle, qu'elle s'attendait à s'appauvrir et non pas à s'enrichir, et, de ce fait, qu'elle avait l'intention libérale requise.

[50] Les appelants n'avaient pas l'intention libérale de faire les dons en espèces ou les dons de licences, et cela suffit pour rejeter leurs appels. Je souhaite toutefois examiner les autres conditions à remplir pour qu'un don soit valide, c'est-à-dire si le donateur était propriétaire du bien ou s'il a transféré le bien.

B. La propriété et le transfert des dons

[51] Ainsi qu'il a été mentionné plus tôt, les appelants n'auraient pas pu préciser le nombre et le type de licences qu'ils possédaient, soit au moment où ils ont signé l'acte de donation, soit au moment où ils ont été censément admis à titre de bénéficiaires, car le nombre et la répartition des types de licences — il y avait six licences disponibles, auxquelles on avait attribué des valeurs différentes — n'ont

été établis qu'après coup, selon le témoignage de M. Jobin, c'est-à-dire que son programme informatique s'était servi d'un algorithme pour choisir et répartir le nombre et le type de licences à distribuer aux participants du programme, de façon à correspondre de près à la valeur demandée inscrite par les appelants, ou en leur nom, dans la directive. Dans le meilleur des cas, au moment de la signature de l'acte de donation, les appelants, ou n'importe quel participant au programme, n'auraient été au courant que de la valeur prévue des licences qu'ils s'attendaient à recevoir et n'auraient pas été en mesure d'identifier le bien particulier qu'ils possédaient censément. Il s'agit là d'une preuve *prima facie* que les appelants n'auraient pas pu être propriétaires des licences dont ils disent avoir fait don volontairement, et aucune preuve n'étaye le contraire. Il est totalement illogique de laisser entendre qu'une personne peut faire volontairement don d'un bien qu'elle ignore encore ou qu'elle n'a aucun moyen d'identifier précisément.

[52] L'intimée a également affirmé comme hypothèse dans ses actes de procédure que la fiducie elle-même ne répond pas aux exigences du droit et que, même dans le cas contraire, la fiduciaire n'a pas exercé son pouvoir discrétionnaire d'admettre des bénéficiaires du capital ou de leur distribuer des biens du capital et, de ce fait, pour ces deux raisons, il ne pouvait pas y avoir de bénéficiaires du capital de la fiducie approuvés de manière valide ni de distribution valable de licences, par la fiducie, à l'un quelconque des bénéficiaires du capital; dans ces circonstances, les appelants, ou d'ailleurs tout autre participant au programme, ne pouvaient pas donner ce qu'ils ne possédaient pas. Un bref examen de la fiducie s'impose avant d'analyser ces questions.

1) La fiducie

[53] Comme nous l'avons vu plus tôt, la fiducie a été constituée par Michael Morris, qui résidait aux Bahamas, conformément à un acte de constitution du 19 novembre 2004 (l'« acte de fiducie ») conclu avec Global Learning Trust Services Inc., la société fiduciaire dont Ron Knechtel était le propriétaire, dirigeant et administrateur. La fiducie a été constituée par cinq billets de 20 dollars américains; aux termes de l'alinéa 2.1a) de l'acte de fiducie, la fiduciaire avait le droit de recevoir et d'accepter d'autres biens, y compris, dans ce cas-ci, les licences dont Phoenix lui faisait don de temps à autre, lesquelles comprennent les 2 400 000 licences remises par Phoenix à la fiducie au cours des années 2004 et 2005, conformément à des actes de donation du 19 novembre 2004 et du 22 décembre 2005, et plus encore dans les années suivantes, licences que, comme il a été expliqué plus tôt, Phoenix avait achetées au départ d'Infosource.

[54] CCA était la seule bénéficiaire de revenu de la fiducie qui était autorisée à recevoir la part du revenu annuel de la fiducie que la fiduciaire souhaitait distribuer jusqu'à sa date de distribution définitive, mais la fiducie avait également le pouvoir discrétionnaire de distribuer tout élément de capital lui appartenant à des bénéficiaires du capital de la fiducie, définis à l'annexe « B » de l'acte de fiducie. L'alinéa 3.1b) de l'acte de fiducie habilite la fiduciaire à procéder à des distributions aux « bénéficiaires du capital » :

[TRADUCTION]

Jusqu'à la date de distribution, la fiduciaire est en droit, en tout temps, de payer ou de transférer des montants tirés du capital du fonds de la fiducie au profit d'un ou de plusieurs bénéficiaires du capital, et à l'exclusion d'un seul ou de plusieurs d'entre eux, selon ce que détermine la fiduciaire dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire absolu.

[55] L'expression [TRADUCTION] « bénéficiaire du capital » est définie à l'annexe « B » de l'acte de fiducie :

[TRADUCTION]

« bénéficiaire du capital » Tout particulier apte à contracter, autre que le constituant, et tout particulier qui, à un moment quelconque, a contribué un bien quelconque au fonds en fiducie et :

(i) qui a fait un ou plusieurs dons de bienfaisance à un ou plusieurs organismes de bienfaisance enregistrés dans l'année civile au cours de laquelle ce particulier a présenté une demande de prise en considération de son admission à titre de bénéficiaire du capital, ou dans l'année civile précédente;

(ii) qui a obtenu de chacun de ces organismes de bienfaisance un reçu en la forme prescrite par la *Loi de l'impôt sur le revenu*, délivré au nom de ce particulier ou de son conjoint;

(iii) qui a présenté à la fiduciaire une demande écrite de prise en considération en vue de son admission à titre de bénéficiaire du capital;

(iv) dont la demande de prise en considération a été approuvée par la fiduciaire, dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire absolu avant cette date.

[56] Il ressort clairement des dispositions qui précèdent que la fiduciaire devait exercer son pouvoir discrétionnaire absolu pour, d'une part, déterminer le ou les

montants à distribuer tirés du capital de la fiducie aux bénéficiaires du capital et, d'autre part, approuver la demande de prise en considération à titre de bénéficiaire du capital d'un particulier, compte tenu des exigences énoncées dans la définition qui précède.

2) Le défaut de la fiduciaire d'exercer son pouvoir discrétionnaire

[57] Je conviens avec l'intimée que tant l'acte de fiducie que la *common law* et la loi exigent qu'un fiduciaire exerce son pouvoir discrétionnaire et ne l'autorisent pas à le déléguer.

[58] L'article 21 de l'acte de fiducie dispose que [TRADUCTION] « [l']acte est établi en vertu des lois de l'Ontario » et « est interprété selon les lois de l'Ontario ». L'article 27.1 de la *Loi sur les fiduciaires* de l'Ontario, L.R.O. 1990, ch. T.23, permet à un fiduciaire de déléguer ses fonctions en matière de placement de biens en fiducie dans la même mesure qu'un investisseur prudent le ferait, mais elle ne contient aucune disposition qui permette à un fiduciaire de déléguer ses pouvoirs de nomination ou de distribution.

[59] Il est clair aussi qu'en Ontario et dans d'autres provinces, la jurisprudence établie étaye la position de l'intimée sur cette question. Dans la décision *Partanen Estate (Re)*, [1944] 2 D.L.R. 473 (H.C.J. Ont.), la Haute Cour de justice de l'Ontario a refusé d'approuver une demande présentée par les fiduciaires en vue de faire approuver le transfert de fonds à une université pour créer un fonds de bourses d'études à l'intention d'étudiants de l'exploitation minière ou de l'agriculture, alors que le testament laissait le legs à deux fiduciaires auxquels il confiait la tâche d'utiliser leurs [TRADUCTION] « pouvoirs discrétionnaires entiers » pour constituer le fonds de bourses d'études en question. Au paragraphe 5 de la décision, la cour a déclaré :

[TRADUCTION]

[...] aux termes du testament, les fiduciaires sont tenus d'établir ce fonds de bourses d'études ou d'autres fonds qu'ils détermineront dans l'exercice de leur pouvoir discrétionnaire. Ce qu'ils proposent n'est pas à proprement parler d'établir un fonds de bourses d'études ou d'autres fonds, mais plutôt de transférer à quelqu'un d'autre le pouvoir discrétionnaire de décider quel fonds de bourses d'études ou quel autre fonds doit être constitué. [...] Ce que l'on demande à la Cour, je le répète, c'est d'approuver une délégation, par les fiduciaires, du pouvoir discrétionnaire que le testateur leur a confié [...]

[Non souligné dans l'original.]

[60] La Cour d'appel de l'Ontario a confirmé la décision de la Haute Cour de justice de l'Ontario susmentionnée dans *Re Partanen*, [1944] 2 D.L.R. 473 (C.A. Ont.), en faisant valoir expressément que les fiduciaires ne pouvaient pas déléguer leurs décisions de nature discrétionnaire :

[TRADUCTION]

[...] Nous souhaitons dire, toutefois, que, pour rejeter l'appel, nous fondons notre conclusion sur le second motif dont le juge en chef de la Haute Cour a expressément fait état, à savoir que les fiduciaires ne font pas réellement ce que l'alinéa 3f) du testament les autorise à faire, mais qu'ils délèguent ou cherchent à déléguer à quelqu'un d'autre l'obligation qu'ils devraient remplir eux-mêmes.

[Non souligné dans l'original.]

[61] Le même avis a été exprimé dans la décision *Bellai v. Trustees of the IWA — Forest Industry Pension Plan*, 2003 BCSC 1077, [2003] B.C.J. n° 1613 (QL), où la Cour suprême de la Colombie-Britannique a refusé de permettre aux fiduciaires d'un régime de pensions de ratifier la décision d'un sous-comité formé de fiduciaires et de non-fiduciaires sans examen véritable. Au paragraphe 60, la Cour a déclaré :

[TRADUCTION]

Je suis arrivé à la conclusion que la preuve n'étaye pas l'idée selon laquelle les fiduciaires ont bel et bien exercé leur pouvoir discrétionnaire, comme le régime leur exige de le faire. Ils n'avaient pas le droit de souscrire simplement à la décision du comité de vérification, qui n'est pas formé uniquement de fiduciaires, sans prendre véritablement en compte le bien-fondé de la demande de M. Bellai. Le régime n'autorise pas expressément la délégation d'une telle responsabilité, et celle-ci relève uniquement du Conseil des fiduciaires. [...]

[62] Dans l'affaire qui nous occupe ici, il n'y a rien dans l'acte de fiducie qui autorise la fiduciaire à déléguer le pouvoir de nommer les bénéficiaires du capital ou de déterminer les biens à distribuer à des bénéficiaires du capital déterminés de manière valide, et il est clair que la loi ontarienne ne l'autorise pas expressément. Les appelants n'ont pas contesté l'état de cette loi, mais ils soutiennent plutôt qu'il incombe à l'intimée d'établir ce fait, car il ne s'agit pas d'un renseignement qui relève de leur connaissance, et ils ne l'ont pas fait parce qu'il n'existe aucune preuve que la fiduciaire n'a pas exercé un tel pouvoir discrétionnaire absolu.

[63] Indépendamment de la question de savoir s'il incombe aux appelants de réfuter cette hypothèse du ministre ou pas, il m'apparaît clairement qu'en tout état

de cause, l'intimée a établi *prima facie* que la fiduciaire n'a nullement envisagé d'examiner les demandes de prise en considération de l'admission des appelants à titre de bénéficiaires du capital, pas plus que la détermination des biens à leur distribuer, et aucune preuve contraire n'a été produite au cours du procès.

[64] La preuve que j'ai mentionnée plus tôt est la suivante : M. Jobin, de JDS, a mis au point et utilisé un logiciel qui fixait le nombre de licences à distribuer à chaque appelant, et, à vrai dire, à n'importe quel participant, aux clôtures hebdomadaires, à l'aide d'un algorithme qui associait le nombre approprié de licences différentes aux valeurs établies, de façon à ce qu'elles correspondent à la valeur des licences demandées par chaque participant dans sa directive; il remplissait aussi la cession de licences à faire signer par la fiduciaire, ce qui, en 2004, consistait à utiliser les cessions préalablement signées qui lui étaient remises et, en 2005, consistait à apposer la signature électronique de Ron Knechtel à titre de dirigeant de la société fiduciaire, ce qu'il était autorisé à faire. La fiduciaire n'aurait tout simplement pas pu exercer un pouvoir discrétionnaire quelconque pour déterminer le nombre de licences ou de biens à distribuer, car cela était fait au moyen de l'algorithme de M. Jobin, et c'était lui qui avisait les appelants par courriel qu'ils étaient admis et du nombre de licences accordées, de manière automatique. Il n'envoyait pas d'ébauche à la fiduciaire pour que celle-ci les examine, et il ne faisait même pas affaire directement avec elle, et il est clair qu'il n'avait aucune raison de le faire ou aucune directive en ce sens parce qu'on lui fournissait des documents préalablement signés ou qu'on l'avait autorisé à apposer la signature de la fiduciaire sur les documents de cession. Étant donné que la fiduciaire n'aurait pas pu exercer ce volet-là de son pouvoir discrétionnaire, il me semble s'agir aussi d'une preuve *prima facie* qu'elle n'exerçait pas non plus le volet consistant à admettre les appelants à titre de bénéficiaires du capital. Pourquoi exercer un volet et pas l'autre?

[65] Selon la preuve, M. Keslassy, d'IDI, avec lequel M. Jobin partageait un petit bureau, passait en revue les documents relatifs aux opérations et donnait instruction à M. Jobin d'entreprendre les procédures de clôture hebdomadaires. M. Keslassy n'a pas témoigné, et les appelants font valoir que l'intimée n'a donc aucune preuve des discussions ou des procédures qui avaient lieu entre IDI et la fiduciaire avant que M. Keslassy donne instruction à M. Jobin de procéder à chaque clôture. M. Jobin a admis en contre-interrogatoire qu'il ne pouvait pas dire quelles discussions avaient lieu entre M. Keslassy et la fiduciaire, mais il est évident, comme il a été mentionné plus tôt, qu'il ne peut pas y avoir eu de discussions, du moins au sujet de la détermination des licences à distribuer, car la composition de ces dernières était encore inconnue. M. Jobin a déclaré que

M. Keslassy était le seul à déterminer si les documents relatifs aux opérations étaient complets et que, tant que ces derniers étaient remplis comme il le fallait, la personne qui les avait soumis était admise; sinon, les documents n'étaient traités qu'après avoir été corrigés. À mon avis, le processus de nomination des bénéficiaires du capital et de distribution des biens de la fiducie n'était rien de plus qu'une étape automatique, une [TRADUCTION] « chaîne de montage automatisée », comme l'a dit l'intimée dans son argumentation, une chaîne dans laquelle la fiduciaire n'intervenait pas, sauf pour fournir des documents préalablement signés ou pour donner l'autorisation d'utiliser sa signature électronique, laquelle avait été remise par la fiduciaire à M^e Kepes, l'avocat de la fiducie et du promoteur, et ensuite transmise. Je conviens avec l'intimée que le processus était conçu de manière telle que la fiduciaire n'avait aucun rôle à jouer, pas même celui d'entériner automatiquement la décision d'attribuer des biens de la manière choisie.

[66] Cette position est étayée par les documents déposés en preuve dans le recueil conjoint de documents, qui contient une lettre du 20 juillet 2005, de Ron Knechtel au promoteur, et dans laquelle M. Knechtel conteste les informations figurant au site Web du promoteur, qui l'identifie personnellement comme fiduciaire, et exige que ces mentions trompeuses soient supprimées; il déclare également que la fiduciaire n'a aucun rôle à jouer dans le choix des bénéficiaires du capital et dans la distribution des biens, comme en fait foi l'extrait qui suit :

[TRADUCTION]

Il est indiqué en partie que : « Ronald C. Knechtel administre la fiducie ». Cet énoncé est inexact. Je n'administre pas la fiducie. La fiduciaire de la fiducie est « Global Learning Trust Services Inc. » (ci-après appelée la « fiduciaire »), et je suis un administrateur et un dirigeant de cette société. La fiduciaire de la fiducie avait conclu un contrat avec « JDS Corporation » (ci-après appelée la « société ») pour qu'elle fournisse à la fiducie tous les services administratifs liés aux dons de bienfaisance. La fiduciaire s'occupe uniquement de conclure les contrats de service, de payer les services que la société fournit à la fiducie et de produire les déclarations de revenus de la fiducie. »

[Non souligné dans l'original.]

[67] Les appelants contestent cette lettre en disant qu'il s'agit de oui-dire, mais elle a été admise en preuve dans le recueil conjoint de documents, tant du fait de son authenticité que du fait de sa pertinence. Je suis conscient du fait que M. Knechtel est décédé avant le procès et n'a pu être appelé à témoigner. Sa lettre est donc la meilleure preuve que nous ayons de la fiduciaire elle-même; en outre,

sa date indique qu'elle a été écrite au début du programme, et non après le début de la vérification, et elle paraît donc plus crédible. Par ailleurs, cet élément de preuve concorde avec le témoignage de M. Jobin dont il a été question plus tôt.

[68] Il y a aussi des éléments de preuve, c'est-à-dire quelques lettres écrites par M. Knechtel à l'ARC en 2006 et en 2007 et contenues elles aussi dans le recueil conjoint de documents, qui étayaient la position de l'intimée, à savoir que la fiduciaire n'a joué aucun rôle dans l'approbation des bénéficiaires du capital ni dans l'attribution des licences à ces derniers; je signale, en particulier, sa lettre du 25 octobre 2006, dans laquelle on peut lire ceci :

[TRADUCTION]

Le processus d'approbation et de confirmation des bénéficiaires de la fiducie ainsi que de distribution des licences à ces derniers est assuré par JDS pour le compte de la société [la fiduciaire], conformément aux politiques établies.

[69] Comme il a été mentionné plus tôt, le contrat conclu entre JDS et la fiducie ne prévoit aucune intervention de la sorte pour le compte de la fiducie et il n'existe aucun contrat écrit entre la fiduciaire et JDS. Et même si c'était le cas, il ressort clairement de la *common law* et de la loi, comme nous l'avons vu plus tôt, que les fonctions de la fiduciaire n'auraient pas pu être déléguées à JDS.

[70] De plus, la preuve indique que JDS avait conclu un contrat avec la fiducie pour concevoir, mettre au point, héberger et tenir à jour un programme de base de données et pour tenir des dossiers sur tous les bénéficiaires du capital ainsi que sur la réception, l'acquisition et la distribution des biens de la fiducie, mais qu'elle n'avait pas conclu un contrat avec la fiduciaire au sujet de l'exercice de pouvoirs de distribution quelconques. Quand on lui a demandé pourquoi il s'était servi de son logiciel pour calculer les licences attribuées et établir les cessions de licences et les courriels connexes, par lesquels il avait informé les appelants de leur admission à titre de bénéficiaires du capital et leur avait donné le mot de passe donnant accès au site Web du programme pour prendre connaissance des détails relatifs à la distribution, M. Jobin a déclaré que ces fonctions faisaient partie de la procédure de clôture pour laquelle il était rémunéré, ce qui ajoute foi à l'image de la chaîne de montage que l'intimée a proposée. La preuve indique clairement que M. Jobin, par l'intermédiaire de JDS, exerçait les pouvoirs discrétionnaires d'un fiduciaire, avec l'approbation tacite de la fiduciaire, sans même être légalement tenu de le faire; il s'agissait toutefois d'une mesure qui, comme M. Knechtel, le représentant de la société fiduciaire, et M. Jobin, de JDS, l'ont tous deux confirmé, faisait

essentiellement partie des fonctions administratives de M. Jobin. Toutes ces tâches étaient accomplies sans que la fiduciaire les examine, y contribue ou y prenne part.

[71] Dans les circonstances, j'estime que la fiduciaire ne s'est pas acquittée de son obligation de déterminer les biens à distribuer aux bénéficiaires du capital, et encore moins de son obligation de déterminer qui étaient ces bénéficiaires, ce qui est contraire aux exigences de l'acte de fiducie, de la *common law* et de la loi. Les appelants n'ont peut-être pas participé directement aux aspects liés à la création et à l'administration de la fiducie, mais ceux-ci les touchent quand même. Le droit indique clairement, et ce, de longue date, que le défaut d'un fiduciaire d'exercer les pouvoirs discrétionnaires requis rend ses décisions inopérantes. Dans l'arrêt *Re Wilson*, [1937] O.R. 769 (C.A. Ont.), une affaire qui mettait en cause la délégation de pouvoirs discrétionnaires, par une société fiduciaire, à son directeur général, plutôt que l'examen de ces pouvoirs par son conseil d'administration, la Cour d'appel de l'Ontario a conclu :

[TRADUCTION]

Par le testament du testateur, le pouvoir discrétionnaire de reporter la réalisation des biens est confié à la société elle-même et, de ce fait, il doit être exercé par le conseil d'administration à titre de mandataire de l'entreprise. Dans une telle situation, la règle *delegata potestas non potest delegari* s'applique, et la tentative d'exercice des pouvoirs discrétionnaires par une instance autre que le conseil d'administration est inopérante.

[Non souligné dans l'original.]

[72] J'ajouterais aussi que les appelants étaient au courant, ou auraient pu être au courant, de l'importance de la fiducie et du fait que l'exercice des pouvoirs discrétionnaires de la fiduciaire était un aspect essentiel qui avait une incidence sur la validité du programme, et qu'ils semblent n'avoir rien fait pour obtenir des conseils juridiques sur le sujet. M. Moshurchak, en particulier, a reconnu avoir lu l'avis juridique du cabinet d'avocats Cassels Brock qui figurait au site Web du promoteur, une opinion dans laquelle ce cabinet indiquait que l'exercice des pouvoirs discrétionnaires de la fiduciaire était un fait important lorsqu'il a conclu que [TRADUCTION] « la distribution de licences aux donateurs par la fiducie devrait constituer une distribution de capital par une fiducie personnelle », comme on peut le voir au paragraphe 47 de cette opinion, et que [TRADUCTION] « ces hypothèses [énumérées à la partie I] sont d'une importance cruciale pour les avis qui sont exprimés ici ». Loin de moi l'idée que les appelants ou d'autres participants au programme qui ne sont pas avocats devraient connaître les subtilités

du droit des fiducies, mais il m'apparaît peu convaincant qu'une personne qui investirait autant de son argent dans un programme comme celui-là ne prendrait pas la peine d'obtenir des conseils juridiques sur les risques juridiques de sa décision, surtout pour confirmer au moins que la distribution de licences par la fiducie serait valide. La directive à l'entiercé, signée par chaque participant, indique que 3 % des fonds donnés, jusqu'à concurrence de 750 000 \$, seront mis de côté en vue de constituer un fonds de défense juridique auquel le participant aura accès, à la condition toutefois de recourir aux services des avocats du promoteur; cette disposition-là aurait dû déclencher une sonnette d'alarme chez les participants, même parmi les moins avertis d'entre eux, qui, sans nul doute, ne reverront probablement jamais l'argent dépensé.

[73] En conséquence, ni les appelants ni les autres participants n'étaient des bénéficiaires du capital dûment approuvés, pas plus qu'on ne leur a dûment distribué des biens du capital de la fiducie. C'est donc dire qu'ils ne pouvaient pas posséder des biens ou les transférer à CCA et qu'ils ne répondent pas non plus à ces exigences relatives à un don.

3) La validité d'une fiducie

[74] Les parties ne contestent pas qu'une fiducie, pour être valide, doit comporter « trois certitudes » :

1. la certitude de l'intention : le constituant doit avoir l'intention de créer une relation fiduciaire;
2. la certitude des biens : la fiducie doit détenir le titre de propriété à l'égard de certains biens;
3. la certitude concernant les bénéficiaires de la fiducie : les biens doivent être distribués à certains bénéficiaires.

[75] La principale source de différend entre les parties a trait à la troisième de ces certitudes, celle qui a trait aux bénéficiaires de la fiducie. À la page 305 de son argumentation écrite, l'intimée cite Eileen E. Gillese, auteur de l'ouvrage intitulé *The Law of Trusts*, 3^e éd. (Toronto, Irwin Law, 2014), aux pages 44 et 45, afin de décrire le caractère nécessaire de cette certitude pour toutes les parties :

[TRADUCTION]

Toutes les parties ont besoin de certitude : dans le cas du constituant, elle est nécessaire pour s'assurer que ses intentions se réaliseront; dans le cas des bénéficiaires, elle est requise pour s'assurer que tous ceux qui sont admissibles, et aucun de ceux qui ne le sont pas, reçoivent une part des biens; dans le cas du fiduciaire, elle est cruciale pour savoir parmi qui les biens sont distribués; dans le cas du tribunal, elle est nécessaire s'il faut qu'il joue le rôle du fiduciaire.

[76] Le critère relatif à la certitude concernant les bénéficiaires d'une fiducie discrétionnaire, auquel fait référence M^{me} Gillese à la page 45, qui cite une décision bien connue du Royaume-Uni, *McPhail v. Doulton*, [1971] A.C. 424, à la page 456, est le suivant : [TRADUCTION] « il doit être possible de dire avec certitude si “une personne donnée est membre ou non de la catégorie” ».

[77] Par ailleurs, il est dit plus loin dans la décision *McPhail*, à la page 457, qu'une fiducie discrétionnaire échouera et le don retournera au constituant [TRADUCTION] « si le sens des mots employés est clair, mais la définition des bénéficiaires est si générale qu'elle n'est aucunement assimilable à une catégorie, de sorte que sur le plan administratif, la fiducie est irréalisable ».

[78] À vrai dire, en dépit de l'argument des appelants selon lequel le libellé de la définition des bénéficiaires du capital est clair et non ambigu, le bon sens dicterait qu'en l'espèce, la fiduciaire n'aurait pas pu savoir qui faisait partie ou non de la catégorie des bénéficiaires du capital à un moment quelconque, car elle n'a jamais eu accès à des renseignements fiscaux confidentiels sur les contribuables canadiens, et encore moins sur les contribuables étrangers, qui se conformaient à l'exigence énoncée à l'annexe « B » de l'acte de fiducie, laquelle requiert qu'un membre de la catégorie soit une personne qui a fait un don à un ou à plusieurs organismes de bienfaisance enregistrés au cours de l'année civile ou de l'année civile précédente pour lequel il a obtenu un reçu en la forme prescrite par la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le fait que les candidats aient fourni ces renseignements à la fiducie, en même temps qu'ils signaient les documents relatifs aux opérations, signifie que la fiduciaire n'aurait été au courant que des membres de la catégorie des bénéficiaires éventuels qui avaient effectivement présenté une demande. Elle n'aurait eu aucun moyen de connaître tous les bénéficiaires éventuels du capital qui auraient pu présenter une demande, mais qui ne l'ont pas fait. De plus, la catégorie était susceptible de changer d'une année à une autre, selon que ceux qui étaient admissibles dans une année l'étaient aussi dans une autre. Je conviens avec l'intimée que la nature non limitative de la catégorie des bénéficiaires du capital et

la composition renouvelable ou changeante de cette catégorie d'une année à une autre ne concordent pas avec la certitude concernant les bénéficiaires.

[79] Il me faut également convenir que la catégorie des bénéficiaires est de nature si générale qu'elle ne ressemble en rien à une catégorie. Si [TRADUCTION] « tous les habitants de Londres » constituaient un groupe trop vaste pour former une catégorie, comme il a été conclu dans la décision *McPhail*, précitée, je dois donc convenir que tous les Canadiens qui ont fait un don de bienfaisance et n'importe qui d'autre dans le monde qui a fait un don de bienfaisance leur donnant droit à un reçu d'impôt prescrit de la part d'organismes de bienfaisance enregistrés canadiens forment un groupe encore plus vaste. Je souscris à l'argument de l'intimée selon lequel je peux prendre connaissance d'office du fait que 84 % des Canadiens pourraient avoir fait un tel don en 2004, d'après le communiqué de presse 89-652-X de Statistique Canada, intitulé « Le bénévolat et les dons de bienfaisance au Canada » (13 mars 2015), qui figure au site Web de Statistique Canada.

[80] L'impossibilité de savoir comment les membres de la prétendue catégorie de bénéficiaires du capital seraient en mesure de s'identifier les uns les autres afin de veiller à ce que personne ne reçoive un avantage indu, ou comment un tribunal pourrait le faire s'il lui fallait jouer ce rôle, fait ressortir encore plus le problème, et d'autant plus l'impossibilité de savoir comment la fiduciaire pourrait le faire, surtout si l'on considère l'alinéa 3.1c) de l'acte de fiducie, qui exige que la fiduciaire verse le capital du fonds de fiducie restant à la date de distribution définitive de la fiducie à un ou plusieurs des bénéficiaires du capital qui seront en vie à ce moment-là, ou l'alinéa 1(1), qui définit l'expression [TRADUCTION] « moment de la division » comme étant une date antérieure à la date de distribution définitive, telle qu'elle est déterminée par la fiduciaire par écrit et remise en contrepartie à tous les bénéficiaires adultes, laquelle expression inclut les bénéficiaires du capital en vie à l'époque de la signature de l'acte de détermination de la date de distribution définitive. Il serait impossible sur le plan administratif d'identifier ces bénéficiaires éventuels du capital à l'un quelconque de ces moments, et encore plus de leur remettre l'acte de détermination de la date de distribution définitive, et cette tâche est devenue plus difficile d'année en année, à mesure que le programme se poursuivait.

[81] Je conclus que la fiducie échoue également pour manque de certitude concernant les bénéficiaires, vu l'impossibilité de définir et d'administrer la catégorie des bénéficiaires éventuels du capital, telle qu'elle est définie.

[82] L'intimée invoque aussi plusieurs arguments subsidiaires au sujet de la légalité de la fiducie, tant à cause du défaut de répondre à l'exigence de la certitude de l'intention qu'à cause de la nature illusoire de la fiducie, conçue pour camoufler son objectif véritable, qui est de contourner les dispositions du paragraphe 248(35), les modifications récentes à la Loi qui limitent la juste valeur marchande d'un bien ayant fait l'objet d'un don au coût de ce bien pour le donateur; dans le cas présent, cela équivaldrait à ce que Phoenix a payé à Infosource pour les licences, soit un prix de 13 cents à 26 cents la licence, s'il n'y avait pas eu le libellé de l'alinéa 69(1)c) et du paragraphe 107(2) de la Loi, qui font gonfler le coût jusqu'à la juste valeur marchande, comme il a été soutenu; tout cela, à vrai dire, est également lié à l'argument de l'intimée fondé sur l'existence d'un trompe-l'oeil. Je n'ai besoin d'examiner aucun de ces arguments, car le rejet de la fiducie pour les motifs qui précèdent a pour effet de rendre le programme inopérant.

4) Les arguments subsidiaires

[83] Comme il a été mentionné, l'intimée est également d'avis que, si la Cour vient à conclure que les appelants avaient une intention libérale et satisfaisaient aux autres exigences d'un don et si la fiducie n'échoue pas pour défaut de la fiduciaire d'exercer son pouvoir discrétionnaire et pour manque de certitude concernant les bénéficiaires et l'intention, il s'ensuit que le programme est un trompe-l'oeil ou, subsidiairement encore, que la valeur des licences était de 13 cents à 26 cents l'unité et ne correspondait pas à la valeur exponentiellement supérieure qu'indique l'évaluation des appelants. Je traiterai brièvement de l'argument relatif à l'existence d'un trompe-l'oeil, ainsi que de la question de l'évaluation.

C. Le trompe-l'oeil

[84] En raison des conclusions que j'ai tirées sur les deux premières questions à trancher, il est inutile que j'examine de manière très détaillée l'argument relatif à l'existence d'un trompe-l'oeil, même si je peux être influencé par un grand nombre des arguments de l'intimée à cet égard. Je traiterai toutefois de quelques-uns d'entre eux.

[85] Il est clair que le promoteur, soit directement, soit par l'intermédiaire de ses sous-traitants ou mandataires, a exercé les fonctions de la fiduciaire et de l'entiercé, comme nous l'avons vu plus tôt, de sorte que les participants au programme ont été amenés à penser que ces deux parties étaient actives et indépendantes, alors qu'elles ne l'étaient pas.

[86] Il m'apparaît clairement aussi que les documents relatifs aux opérations, notamment les directives à l'entiercé, étaient également un trompe-l'oeil, car ce dernier n'a rien fait. Comme la preuve montre que M^e Alan Beach, l'avocat qui a établi les modèles des documents relatifs aux opérations, était également le dirigeant de l'entiercé, lequel, a-t-il reconnu dans la correspondance avec l'ARC, n'a joué aucun rôle actif, il est donc clair que même les avocats du promoteur étaient au courant de la supercherie visant les participants et le public en général. Si l'on considère que le promoteur a obtenu et publié à son site Web une opinion juridique sur le programme, une opinion qui était axée sur la nécessité que la fiducie soit valide et que la fiduciaire exerce ses pouvoirs discrétionnaires, ce qui, le promoteur le savait, n'était rien de plus qu'une opération de camouflage, et non la réalité, il est donc évident que le promoteur s'est donné beaucoup de mal pour perpétrer ce trompe-l'oeil, aidé en cela par ses conseillers et ses sous-traitants.

[87] Comme l'intimée l'a bien exposé dans son argumentation, il existe de nombreux autres exemples de supercherie de la part du promoteur ou de ses mandataires ou sous-traitants, dont d'autres tentatives pour faire croire que le programme était légitime en publiant pour les licences des évaluations injustifiables, en ne révélant pas que plus de 90 % du total des dons en espèces ne restaient pas entre les mains d'un organisme de bienfaisance et en dissimulant ainsi la véritable entreprise du promoteur, en produisant même de fausses factures de douane pour corroborer les conversions de licences en CD, et en allant même jusqu'à créer *a posteriori* un stock de CD dont l'exactitude et l'existence sont réellement injustifiables. Il semble n'y avoir aucune limite que le promoteur ou ses complices n'aient pas été disposés à franchir pour étayer leur supercherie, mais il n'est tout simplement pas nécessaire de décrire plus en détail ce genre d'initiatives dans la présente décision.

[88] Les appelants, et d'ailleurs la plupart des demandeurs qui ont pris part au programme, n'ont pas créé celui-ci, et on ne peut donc pas dire qu'ils ont directement perpétré le trompe-l'oeil qu'il représente, mais il ne fait aucun doute qu'ils ont signé des directives et des actes de donation de licences qui font référence à une annexe « A » décrivant les logiciels qui n'avait pas été établie ou jointe à ce moment-là, et ils auraient donc su qu'ils faisaient don de quelque chose qui ne serait pas connu, même d'eux, avant une date ultérieure; on peut donc dire qu'ils ont convenu de faire preuve d'aveuglement volontaire, sinon de complicité, à l'égard de ce trompe-l'oeil. L'appelante, M^{me} Mariano, a signé les documents et a laissé à son agent le soin de les remplir, tandis que l'appelant, M. Moshurchak, a même négocié une remise de commissions de la part du représentant qui vendait le programme, et tous deux comprenaient les nuances du programme, c'est-à-dire

qu'en échange d'un don en espèces, ils s'attendaient à recevoir un bien quelconque à donner à un autre organisme de bienfaisance, ce qui leur rapporterait un avantage en espèces net. Ils savaient également que leurs chèques ne seraient pas encaissés, en raison de la [TRADUCTION] « garantie » du programme dont M. Moshurchak a parlé, avant qu'ils soient admis à titre de bénéficiaires du capital ou qu'ils aient reçu une distribution de biens de la fiducie, des licences en général, tandis que M^{me} Mariano pensait qu'il s'agissait d'ordinateurs. Ils étaient également au courant du fonds de défense juridique mentionné dans la directive à l'entiercé, ce qui aurait dû les alerter, mais ils n'ont rien fait pour obtenir des conseils juridiques. Quand une personne par ailleurs honnête ferme les yeux sur la réalité évidente qui l'entoure, elle ne peut pas jeter le blâme sur d'autres personnes pour les conséquences qui découlent de la fraude ou du trompe-l'oeil qu'elles ont commis. Elle ne devrait certainement pas s'attendre à ce que le public canadien finance ses pertes.

[89] Quoi qu'il en soit, le droit indique clairement que la supercherie, qui est un élément nécessaire d'un trompe-l'oeil, comme l'a confirmé l'arrêt *2529-1915 Québec inc. c. La Reine*, 2008 CAF 398, au paragraphe 59, ainsi que de nombreux autres arrêts, ne doit pas nécessairement être perpétrée par les appelants pour que l'on conclue à l'existence d'un trompe-l'oeil, car le fait que les appelants y aient pris part suffit pour invalider leurs présumés dons d'espèces et de biens aux organismes de bienfaisance, comme cela a été le cas dans l'arrêt *Bonavia c. La Reine*, 2010 CAF 129.

D. L'évaluation des licences

[90] Environ la moitié du procès a porté sur l'évaluation des licences. Les parties s'entendaient pour dire qu'il incombait aux appelants de réfuter l'hypothèse du ministre selon laquelle chaque licence valait 35 cents. Chacune des parties avait un témoin expert, manifestement en désaccord l'un avec l'autre quant à la valeur des licences et à la méthode d'évaluation. En général, le témoin expert des appelants, un certain M. Dobner, de PricewaterhouseCoopers (« PWC »), a évalué les licences en recourant à la méthode du marché, c'est-à-dire qu'il s'est servi de la vente de CD ainsi que des ventes par Internet, sous forme finale, par Infosource à ses clients du secteur de l'éducation au cours de la période de 2004 à 2005, en prenant pour base une liste de prix datant de 2003, en calculant une série d'escomptes applicables fondés sur les opérations relatives à chacun des six cours et en appliquant ces prix escomptés aux licences particulières qui avaient été distribuées à chacun des appelants à la date de cette distribution. M. Dobner n'a pas utilisé les opérations conclues entre Infosource et Phoenix dont il était question

dans les accords-cadres décrits plus tôt, c'est-à-dire les opérations initiales qui avaient donné lieu aux licences cédées par l'entremise de la fiducie aux appelants en vue d'être données à CCA, au motif, d'une part, qu'il avait supposé que ces deux parties avaient un lien de dépendance, d'après les renseignements fournis par un certain M. Williams, un ancien employé d'Infosource, et, d'autre part, que les accords-cadres visaient une fin philanthropique et non une fin commerciale. Dans le même ordre d'idées, il a supposé qu'il n'était pas non plus approprié de prendre en considération les opérations de vente de certaines des licences de Phoenix à la fiducie, car, comme il l'a indiqué au paragraphe 108 de son rapport, il jugeait qu'elles avaient été [TRADUCTION] « réalisées dans un esprit philanthropique et sans expectative de contrepartie ».

[91] En général, le témoin expert de l'intimée, un certain M. Mizrahi, de FTI, a évalué les licences en recourant à la méthode du coût; il a exprimé l'avis que le coût des licences, pour Phoenix, était celui que le ministre avait tenu pour acquis parce qu'il s'agissait d'une opération commerciale sans lien de dépendance et de la seule opération comparable qu'il était possible de prendre en compte, soit la vente d'une licence d'utilisation d'un cours, qui comprenait le droit de convertir la licence en CD aux frais du détenteur : on ne pouvait prendre en compte le produit converti que M. Dobner avait évalué.

[92] Comme il a été mentionné plus tôt, il y avait de profonds désaccords entre les experts à de nombreux sujets, dont le bien à évaluer, le marché dans lequel ce bien était utilisé, la méthode qui reflétait le mieux le prix le plus élevé et le meilleur possible, les hypothèses sous-jacentes utilisées par chacun des témoins experts et même l'exactitude du fondement factuel de ces hypothèses.

[93] Cependant, les deux s'entendaient pour dire que l'objet fondamental d'une évaluation est de déterminer la « juste valeur marchande » d'un bien; ils s'entendent également sur les règles de droit qui s'y appliquent.

[94] Au paragraphe 6 de son rapport d'expert du 9 décembre 2014, M. Dobner a défini ce qu'est la juste valeur marchande :

[TRADUCTION]

[...] nous avons utilisé le concept de la juste valeur marchande (« JVM »), définie comme suit : « le prix le plus élevé, exprimé en argent ou en son équivalent, sur lequel s'entendraient des parties prudentes et bien renseignées, agissant sans lien de dépendance et sans obligation de conclure une entente, dans un marché libre et sans contrainte ».

Cette définition est presque identique à celle que M. Mizrahi a utilisée dans son rapport.

[95] Nul ne conteste que cette définition repose sur une jurisprudence bien établie. La définition généralement admise de la juste valeur marchande figure dans une décision du juge Cattanach, *Henderson (Succession) c. Ministre du Revenu national*, [1973] A.C.F. n° 800 (QL), à laquelle fait référence la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Procureur général c. Nash*, 2005 CAF 386, au paragraphe 8 :

La Loi ne donne aucune définition de l'expression « juste valeur marchande »; celle-ci a été définie de diverses façons, généralement selon ce qu'avait à l'esprit la personne cherchant à formuler la définition. Je ne crois pas nécessaire d'essayer de donner une définition précise de cette expression telle qu'employée dans la Loi; il suffit, me semble-t-il, de dire qu'il y a lieu de donner à ces mots leur sens ordinaire. Dans son sens courant, me semble-t-il, cette expression désigne le prix le plus élevé que le propriétaire d'un bien peut raisonnablement s'attendre à en tirer s'il le vend de façon normale et dans le cours ordinaire des affaires, le marché n'étant pas soumis à des pressions inhabituelles et étant constitué d'acheteurs disposés à acheter et des vendeurs disposés à vendre, qui n'ont entre eux aucun lien de dépendance et qui ne sont en aucune façon obligés d'acheter ou de vendre. J'ajouterais que cet exposé succinct de mon point de vue sur le sens à donner à l'expression « juste valeur marchande » comprend ce que j'estime être l'élément essentiel, soit un marché libre de toutes restrictions, où le prix est établi par le jeu de la loi de l'offre et de la demande entre des acheteurs et des vendeurs avertis et désireux d'acheter et de vendre.

[96] Au paragraphe 9 de son rapport, M. Dobner a exposé la prémisse de la détermination de la JVM des licences ayant fait l'objet d'un don :

[TRADUCTION]

Pour ce qui est de la détermination de la JVM des licences ayant fait l'objet d'un don aux dates d'évaluation respectives, notre prémisse tient compte d'une opération théorique entre un client du secteur de l'éducation (c'est-à-dire un organisme à but non lucratif qui fournit des services éducatifs ou en supervise la fourniture, comme un conseil scolaire) et un fournisseur des licences en question (p. ex., Infosource). Il est présumé que cette opération a eu lieu en utilisant le prix courant au moment applicable, moins un escompte concordant avec la méthode habituelle selon laquelle ces licences étaient vendues dans le cours normal des affaires au cours de la période applicable.

[97] À mon avis, les appelants ne sont pas parvenus à démolir les hypothèses du ministre au sujet de la juste valeur marchande, et ce, pour un certain nombre de

raisons; j'en examinerai la plus importante lorsque j'expliquerai la raison pour laquelle je considère que le rapport d'expert de M. Dobner n'est pas fiable.

1. M. Dobner a évalué le mauvais bien

[98] Les appelants ont également invoqué l'arrêt *Nash*, précité, de la Cour d'appel fédérale, à l'appui de la thèse selon laquelle la première mesure à prendre quand on applique la définition de la juste valeur marchande est d'identifier avec précision le bien en question. Le juge Rothstein, nommé plus tard à la Cour suprême du Canada, a déclaré, au paragraphe 17 :

Pour appliquer la définition de la juste valeur marchande proposée dans le jugement *Henderson*, il faut, dans un premier temps, identifier avec précision le bien dont on doit établir la juste valeur marchande. Ce n'est qu'une fois que ce bien a été identifié que l'on peut déterminer le marché dans lequel il est normalement vendu dans le cours ordinaire des affaires.

[99] Bien que le rapport de M. Dobner vise expressément à déterminer la valeur des 233 et 4 321 licences de cours attribuées à M. Moshurchak en 2004 et en 2005, ainsi que les licences attribuées à M^{me} Mariano en 2005, il est clair que les opérations comparables que M. Dobner a examinées étaient les opérations de vente des cours, par Infosource, sous forme de CD ou par Internet. En fait, l'opération théorique sur laquelle il a fondé ses choix d'opérations avait lieu entre un client du secteur de l'éducation et un vendeur de licences ayant fait l'objet d'un don comme Infosource, mais il n'a pris en considération que les opérations dans lesquelles Infosource vendait les licences qui avaient déjà été converties de façon à être utilisables, soit sur CD, soit par Internet. En fait, il a tenu pour acquis que ces licences avaient été converties et qu'il existait un marché pour elles.

[100] Je souscris aux commentaires qu'a formulés M. Mizrahi dans son rapport, à savoir que les licences, c'est-à-dire les cours assortis d'une option de conversion au format CD, ainsi que le prévoyaient les accords-cadres, ne pourraient pas avoir la même valeur que les produits convertis vendus par Infosource. L'évaluation de M. Dobner n'a pas réduit les valeurs des opérations de biens comparables d'Infosource en soustrayant soit le coût de leur conversion au format CD, soit le coût qu'une partie sans lien de dépendance supporterait en mettant en marché, en vendant et en distribuant de tels produits, sans compter le fait d'assumer le risque d'une telle opération au sein du marché. Il ressort clairement des états financiers qu'Infosource a déposés en preuve que cette dernière avait des dépenses à supporter (loyer, salaires, commissions et autres frais d'entreprise), qui interviennent toutes dans la mise en marché, la vente et la distribution de ses

produits finis. Le fait qu'elle ait perdu de l'argent dans son année d'imposition 2004 donne à penser qu'il y avait un risque à le faire. M. Dobner n'a tout simplement pas rajusté la valeur des licences converties qu'il a utilisée dans les opérations qu'il compare, ce qui rend son évaluation suspecte et peu fiable.

[101] J'aimerais aussi faire quelques commentaires sur ce qu'affirment les appelants dans leur argumentation, à savoir que M. Mizrahi a en fait évalué les mauvais biens en évaluant seulement les droits de propriété intellectuelle sous-jacents de la licence et non le droit correspondant qu'avait un détenteur de convertir cette licence en un CD ou un autre support utilisable. À mon avis, rien n'étaye une telle thèse. M. Mizrahi a défini les licences (il a parlé en fait de sous-licences) séparément des produits, lesquels ont été définis comme les licences converties. Dans sa description des licences, il fait référence au fait que ces dernières comportaient la possibilité d'une conversion. De plus, les biens comparables dont il s'est servi pour son évaluation étaient les licences transférées en vertu des accords-cadres conclus entre Infosource et Phoenix, qui comprennent le droit de conversion, de sorte qu'il est clair que s'il a évalué ces licences, il a donc évalué le bien approprié. Les faits sont clairs à cet égard, même si les appelants tentent de les présenter de manière différente en se basant sur une terminologie incohérente. Il me faut également convenir avec l'intimée qu'il n'y a jamais eu ici de transfert d'un élément de propriété intellectuelle sous-jacent. Le transfert n'était qu'une licence donnant le droit d'utiliser le bien sous-jacent, de pair avec un droit de conversion.

[102] Les appelants laissent également entendre que seul M. Dobner a évalué les dons proprement dits qu'ont faits les appelants, ainsi qu'une autre personne dont l'appel n'a pas été entendu lors du procès, c'est-à-dire le nombre précis de licences de cours dont eux seuls ont fait don, tandis que M. Mizrahi a évalué la totalité des licences, soit trois millions de licences en tout, créées par les accords-cadres. Je serais d'accord pour dire qu'il l'a fait, mais pas que cela fait de l'évaluation de M. Dobner un meilleur choix, et je traiterai de cette question plus en détail sous peu.

2. M. Dobner a pris en considération le mauvais marché

[103] Monsieur Dobner s'est fondé sur une opération théorique entre un client du secteur de l'éducation (un organisme à but non lucratif qui fournit des services éducatifs ou en supervise la fourniture, comme un conseil scolaire) et un fournisseur de licences ayant fait l'objet d'un don (p. ex., Infosource). Aucune explication réelle n'a été donnée quant à la raison pour laquelle il a utilisé le secteur

de l'éducation. Il ressort clairement de la preuve et des opérations sur lesquelles M. Dobner s'est fondé que, dans ces opérations, les acheteurs étaient des conseils scolaires et des entités semblables qui avaient de toute évidence payé les produits achetés et étaient capables de le faire. Les licences que les appelants ont distribuées à CCA, et que CCA a redistribuées à des utilisateurs ultimes, étaient toutes visées par des opérations de bienfaisance, dans lesquelles aucun paiement n'a été reçu ou n'était prévu.

[104] La seule opération sans lien de dépendance qui a été présentée en preuve et où l'élément philanthropique est peut-être présent est celle qui s'est déroulée entre Infosource et Phoenix en vertu des accords-cadres, que M. Dobner n'a pas utilisée, en partie à cause de son présumé élément philanthropique.

[105] Il m'apparaît clairement que le marché qui se prêterait le plus à l'évaluation des dons n'est pas un marché de détail, mais plutôt celui des dons de bienfaisance, un marché créé par le programme, qui a produit, sur une période de quelques années, des millions de licences à distribuer à des organismes de bienfaisance, un marché qu'a reconnu le témoin des appelants eux-mêmes, M. Williams : cet ancien employé d'Infosource a déclaré que l'une des raisons pour lesquelles Infosource était disposée à vendre les licences à bas prix à Phoenix était qu'elle était consciente que celles-ci seraient distribuées en fin de compte au Canada à des personnes qui, en d'autres circonstances, seraient incapables de les acheter et que cela n'aurait donc pas d'effet sur son marché. En fait, Infosource ne ferait pas concurrence à ses propres activités.

[106] Monsieur Dobner lui-même a fait référence à ce marché des dons de bienfaisance au paragraphe 38 de son rapport, où il a mentionné ICAN, appelée CCA dans la présente décision, qui avait reçu [TRADUCTION] « des dons en nature d'aliments, de biens ménagers et d'autres articles, dont des documents éducatifs et des licences concernant des logiciels éducatifs à utiliser directement pour les activités caritatives qu'elle menait, ainsi qu'à distribuer à d'autres organismes pour qu'ils s'en servent pour leurs activités caritatives ».

[107] Pour déterminer quel marché est pertinent en l'espèce, la Cour, dans la décision *Lockie c. La Reine*, 2010 CCI 142, une affaire mettant en cause un stratagème de dons axé sur une opération d'achat à bas prix et de revente à prix élevé de fournitures scolaires, a examiné quel serait le marché pertinent pour l'organisme de bienfaisance qui avait reçu les dons. Le juge Webb, aujourd'hui juge à la Cour d'appel fédérale, a écrit, au paragraphe 41 de cette décision :

[...] il me semble donc que le marché pertinent serait le marché sur lequel In Kind Canada aurait acquis les produits si les donateurs ne lui avaient pas remis ces produits. [...] Il me semble que l'identification du marché sur lequel In Kind Canada aurait acheté de tels produits est cruciale aux fins de la détermination de la juste valeur marchande des produits qui lui étaient donnés. [...] Toutefois, la question cruciale est de savoir si le marché de détail est le marché qui convient en l'espèce.

[108] Le juge Webb a conclu que le marché de détail n'était pas le marché qu'il convenait d'utiliser et il a jugé que le marché le plus approprié aurait été le « marché de gros », dans lequel l'organisme de bienfaisance aurait fait ses achats auprès des fournisseurs initiaux, pour lesquels il n'importait pas qu'ils vendent leurs produits à l'intermédiaire ou à l'organisme de bienfaisance directement. Aux paragraphes 55 et 56, le juge Webb a indiqué :

[55] Il semble que le marché de détail ne soit pas le marché qu'il convient d'utiliser pour déterminer la juste valeur marchande des produits donnés à In Kind Canada. Les donateurs servaient d'intermédiaires aux fins de l'acheminement des produits du fabricant à CEI (ou à une société liée), aux donateurs, et à In Kind Canada. John Groscki a décrit le rôle des donateurs ainsi :

[TRADUCTION]

En fin de compte, nous faisons donc fondamentalement des donateurs des distributeurs en gros ou des distributeurs de produits, d'une façon ou d'une autre, aux organismes de bienfaisance.

[56] Il me semble que si In Kind Canada devait acquérir les produits de quelqu'un d'autre que l'appelant, elle en ferait l'acquisition directement de CEI (ou d'une société liée). [...]

[109] Il me semble que, dans la présente affaire, nous avons aussi une voie d'acheminement par laquelle les mêmes licences qu'Infosource transférait à Phoenix étaient canalisées vers la fiducie, les appelants et d'autres participants au programme et, ultimement, à CCA, faisant ainsi de CCA ou même des appelants et des autres donateurs les distributeurs ou grossistes réels des licences, tout au mieux.

[110] Par ailleurs, Infosource s'occupait de vendre des produits sous licence sous une forme finale ou de vendre des licences à l'égard desquelles l'acheteur paierait les frais de conversion. On ne m'a présenté aucune preuve donnant à penser qu'Infosource n'aurait pas été disposée à vendre ses produits directement à CCA, et je conclus qu'il y a une preuve qu'Infosource et Phoenix n'avaient pas de lien de

dépendance et entretenaient avant tout une relation d'affaires, de sorte qu'il semble n'y avoir aucune raison pour laquelle Infosource se soucierait de savoir si elle vendait ses produits à CCA directement ou s'ils passaient plutôt par la voie d'acheminement reliant Phoenix à CCA.

[111] Il semble donc que le prix que Phoenix a payé à Infosource était le meilleur, ce qui concorde avec la conclusion que la Cour a tirée dans la décision *Lockie*, au paragraphe 59, à savoir que le prix payé par l'appelant à CEI était la juste valeur marchande, car « l'appelant acquérait les produits pour le compte et au profit de In Kind Canada ». Phoenix, de la même façon, acquérait ces produits en fin de compte pour CCA, les faisant ensuite transiter par la voie d'acheminement, et je crois que son prix aurait été l'opération applicable à évaluer.

[112] La Cour, dans des décisions antérieures, a également reconnu que, par leur ampleur, certains programmes de dons peuvent en fait créer leur propre marché pour un bien, soit dans le cas d'un examen de la totalité des dons en jeu, comme l'a fait le juge en chef adjoint Bowman, nommé plus tard juge en chef, dans la décision *Klotz c. La Reine*, 2004 CCI 147, à l'alinéa 40b), soit dans un sens plus général, en reconnaissant que le nombre considérable des biens en jeu se répercute sur la juste valeur marchande, par le jeu de la loi de l'offre et de la demande, un point dont je traiterai sous peu.

[113] Comme l'a aussi fait remarquer l'intimée, M. Dobner tient pour acquis dans son rapport que les appelants avaient accès au marché de détail dans lequel Infosource menait ses activités. Les appelants, ou les autres participants au programme, à moins d'exploiter eux aussi une entreprise de vente de logiciels, n'étaient pas en mesure d'avoir accès à ce marché ou d'y être actifs. Dans la décision *Russell c. La Reine*, 2009 CCI 548, qui portait sur un programme de dons d'oeuvres d'art et où l'appelant faisait valoir que, conformément à la définition donnée dans la décision *Henderson* au sujet de la juste valeur marchande, il fallait que la Cour prenne en considération le marché de détail — la vente d'oeuvres d'art par une galerie, en l'occurrence — comme étant celui dans lequel l'appelant pouvait obtenir le prix le plus élevé et le meilleur, le juge C. Miller a déclaré, au paragraphe 25 :

[...] Cette approche est viciée en ce sens qu'elle ne tient aucunement compte du fait que les acheteurs/donateurs n'ont pas accès au marché de détail autrement que par l'entremise des galeries. Aucun témoignage, d'expert ou autre, n'a établi qu'il existait un marché accessible aux particuliers qui souhaitaient y vendre de grandes quantités d'oeuvres d'art sur une base individuelle. C'est là le travail des galeries,

et non celui des particuliers. Dans les faits, il n'existe aucun marché permettant aux particuliers de vendre des oeuvres d'art en grandes quantités. [...]

[114] De la même façon, il n'y a aucune preuve, de la part de M. Dobner ou autrement, qui donne à penser qu'il existe un marché de détail auquel les appelants ont accès et où ils peuvent vendre leurs licences, et encore moins une preuve que les appelants avaient l'organisation, les ressources et l'accès à une clientèle qui leur auraient permis d'agir comme Infosource.

3. M. Dobner a omis de tenir compte de l'effet de l'offre de licences sur le marché

[115] Dans son rapport, M. Dobner n'évalue que les licences qu'ont reçues les appelants et une autre partie, LB, soit 5 451 licences en tout. Il ressort clairement de la preuve qu'aux dates où chacun des appelants a reçu des licences aux termes de leurs documents de cession de licences respectifs, des centaines d'autres bénéficiaires du capital admis recevaient des milliers de licences dont ils faisaient don à CCA. Selon la preuve, des clôtures avaient lieu chaque semaine au cours de la période applicable, ce qui faisait que des milliers de licences étaient orientées vers CCA. Par ailleurs, les accords-cadres prévoyaient qu'avant la fin de 2005, trois millions de licences seraient disponibles aux fins de distribution et transiteraient par la voie d'acheminement en vertu du programme; en 2007, ce chiffre s'élèverait à plus de cinq millions.

[116] Indépendamment du nombre considérable de licences qui ont été effectivement données à CCA en même temps que les appelants faisaient don des leurs, et pendant toute la période de 2004 et 2005, de laquelle M. Dobner a tiré ses éléments de comparaison à partir des ventes d'Infosource à des clients du secteur éducatif, M. Dobner n'a pas tenu compte de l'effet d'une offre potentielle et réelle aussi considérable sur le marché, à part laisser entendre de manière étonnante que ce fait était peu pertinent en raison du nombre éventuel infinitésimal de licences qu'Infosource aurait pu délivrer.

[117] Le fait évident est qu'il y avait des milliers de licences, voire des millions, qui étaient en jeu et que M. Dobner n'a rien fait pour prendre en compte leur effet sur la juste valeur marchande des licences faisant l'objet d'un don qu'il a déterminée pour les appelants.

[118] Il est bien admis en droit, comme l'illustre la définition de l'expression « juste valeur marchande » qui figure dans la décision *Henderson (Succession)*, que l'offre et la demande sont un facteur. Je répète ici la remarque de la Cour :

[...] J'ajouterais que cet exposé succinct de mon point de vue sur le sens à donner à l'expression « juste valeur marchande » comprend ce que j'estime être l'élément essentiel, soit un marché libre de toutes restrictions, où le prix est établi par le jeu de la loi de l'offre et de la demande entre des acheteurs et des vendeurs avertis et désireux d'acheter et de vendre. [...]

[119] Dans des décisions telles que *R. c. Malette*, 2004 CAF 187, la Cour d'appel fédérale a confirmé la nécessité de prendre en compte le nombre des oeuvres d'art d'un artiste en vue de déterminer une remise pour achats massifs (appelée « décote ») et, au paragraphe 16, elle a déclaré :

[...] La nécessité d'appliquer une telle décote est fonction de l'offre et de la demande. Quand, pour quelque raison, un grand nombre de biens meubles arrivent sur le marché en même temps, il peut en résulter un effet à la baisse sur la valeur de chaque article, en raison du fait que le nombre d'articles offerts à la vente dépasse le nombre de clients. [...]

[120] Et, au paragraphe 22, le juge Noël, aujourd'hui juge en chef, a écrit :

L'argument de l'intimé semble plutôt être le suivant : lorsqu'il a promulgué l'article 118.1, le législateur envisageait une « juste valeur marchande » qui diffère de cette notion telle qu'elle est comprise en général, et cela en ordonnant effectivement que la juste valeur marchande de biens culturels donnés soit estimée sans égard à l'effet de dépression exercé par le volume écoulé sur le marché concerné.

[121] Le juge Noël a conclu que la Loi n'interdisait pas une remise pour achats massifs et que le juge de la Cour canadienne de l'impôt avait commis une erreur en arrivant à la conclusion contraire, ce qui contredisait le sens admis de la juste valeur marchande.

[122] Des démarches semblables ont été suivies par la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Nash*, ainsi que par notre Cour, dans les décisions *Klotz* et *Nguyen c. La Reine*, 2008 CCI 401; dans cette dernière, la juge Campbell a écrit, au paragraphe 27 :

[...] L'analyse appliquée dans *Nash* et dans *Klotz* est celle qu'il faut utiliser dans les présents appels. [...] En l'absence de preuve contradictoire, la meilleure preuve de la JVM d'un groupe de biens est son prix d'achat.

[123] À mon avis, M. Dobner a omis de prendre en compte l'effet d'un nombre aussi important de licences déjà dans le marché, à cause des milliers de licences déjà données à CCA, au moment d'en déterminer la valeur. Par ailleurs, il n'a pas fait état de l'effet que des concurrents éventuels d'Infosource auraient pu avoir sur son évaluation. Sa démarche était contraire à la définition de la juste valeur marchande, selon laquelle les acheteurs et les vendeurs seraient avertis et le jeu de l'offre et de la demande constituerait un élément essentiel; il s'agit là d'une omission qui, d'après moi, porte un coup fatal à son évaluation.

4. Son évaluation « n'a aucun sens »

[124] Comme l'a déclaré l'ancien juge en chef Bowman dans la décision *Klotz*, au paragraphe 46, laquelle a été invoquée dans la décision *Nguyen*, à propos d'un appelant qui avait acheté 250 gravures d'un marchand d'art au prix de 300 \$ la gravure, lequel en avait fait l'acquisition à un prix variant de 5 \$ à 50 \$ chacune, et qui en avait ensuite fait don à un organisme de bienfaisance pour 1 000 \$:

[...] Le problème qui se pose en l'espèce est le suivant : un bien est acquis pour une somme de 5 à 50 \$, il est vendu à l'appelant pour une somme de 300 \$ et on affirme deux jours plus tard que la JVM du bien est de 1 000 \$; la chose n'a aucun sens et n'a rien à voir avec la réalité ordinaire du monde commercial.

[125] En l'espèce, Phoenix a acheté des licences à un prix variant de 13 cents à 26 cents chacune au cours de la période correspondant aux dons des appelants, les mêmes licences dont ces derniers pouvaient faire don et qu'ils avaient reçues par la voie d'acheminement, et, sans que l'on sache comment, leur valeur a augmenté de manière exponentielle en un laps de temps très court. M. Moshurchak, par exemple, a fait don de 4 321 licences en 2005, des licences pour lesquelles Phoenix aurait payé à Infosource un montant maximal de 1 123,46 \$, en prenant pour base le prix le plus élevé payé, soit 26 cents la licence; pourtant, M. Dobner les évalue à 423 057 \$, tandis que l'appelant a obtenu en fait un reçu pour don de 812 051 \$, en prenant pour base l'évaluation d'EMC Partners, sur les valeurs de laquelle le programme était fondé.

5. Son hypothèse selon laquelle Infosource et Phoenix avaient un lien de dépendance n'est pas fondée

[126] Comme l'a indiqué la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *R. c. J.-L.J.*, 2000 CSC 51, [2000] 2 R.C.S. 600, au paragraphe 59 :

Pour pouvoir accorder une valeur probante à l'opinion d'un expert, il faut conclure à l'existence des faits sur lesquels elle repose. [...]

[127] Monsieur Dobner a tenu ce fait pour acquis en se fondant uniquement sur les renseignements qu'il avait reçus de M. Williams, un ancien employé d'Infosource. Il n'y a aucune preuve que M. Dobner ait tenté d'entrer en contact avec les propriétaires d'Infosource pour déterminer qui en étaient les actionnaires ou d'autres faits qui auraient été pertinents pour trancher la question. Étant donné que M. Williams n'était pas actionnaire d'Infosource et qu'il a admis qu'il était peu au courant de ses états financiers, puisqu'il était directeur du développement pour la division des reventes, son témoignage, dans le meilleur des cas, constitue du oui-dire. Par ailleurs, le témoignage général de M. Williams n'a été qu'incohérent et généralement peu crédible, pour dire les choses poliment, et ce, pour un certain nombre de raisons, dont les suivantes :

1. Il a laissé entendre dans son interrogatoire principal qu'il ne connaissait pas bien M. Lewis, le propriétaire du promoteur; pourtant, en contre-interrogatoire, il a révélé qu'il avait travaillé pour M. Lewis, en tant que vice-président de Canadian International Technology Training Inc. (« CITTI »), une société qui, a-t-il déclaré, appartenait à M. Lewis et avait pris part au programme de GLS antérieur.

2. Il a nié avoir reçu ou lu le rapport de M. Dobner, ce qui donnait à penser qu'il n'avait joué aucun rôle dans sa préparation; pourtant, selon la preuve de M. Dobner, il était le principal point de contact pour Infosource et, en contre-interrogatoire, il a admis qu'un collègue de M. Dobner lui avait transmis des lettres sur l'affaire et lui avait demandé son avis sur le fait de savoir si le rapport semblait acceptable. En contre-interrogatoire, il a aussi admis avoir examiné le rapport après qu'on lui eut montré une lettre qu'il avait écrite à PWC.

3. Il avait en fait suggéré à PWC d'examiner les ventes de cours liés à Microsoft qu'Infosource avait réalisées en 2002 parce qu'elles étaient d'un prix supérieur; cela illustre qu'il tentait de l'influencer en vue d'adopter un prix supérieur. En fait, j'ai jugé que son témoignage visait à étayer la thèse du promoteur qui, comme l'a admis M. Dobner, était la partie qui avait payé son rapport, au lieu de se comporter comme un témoin objectif et impartial.

4. Il a nié avoir assisté à une conférence promotionnelle sur le programme en 2011, mais l'intimée a présenté une preuve qu'il était inscrit

au programme à titre de conférencier, un fait qu'il a persisté à nier, même si la preuve documentaire indiquait le contraire.

5. Il a touché d'importantes commissions pour la vente de licences d'Infosource à Phoenix à titre de vendeur inscrit, et il a continué de participer au programme après avoir quitté Infosource, et ce, par l'intermédiaire de sa société, Summit Knowledge Systems LLC, et il a touché d'importantes commissions tant en 2014 qu'en 2015, ce qui prouve qu'il avait un intérêt financier continu et de longue date dans le travail qu'il avait fait pour M. Lewis ou pour des entités avec lesquelles il faisait affaire, et donc qu'il avait un intérêt personnel dans l'issue de la présente affaire.

6. Il a déclaré qu'Infosource avait peu ou pas de revendeurs au Canada, mais une preuve ultérieure a montré que cette activité représentait de 3 % à 5 % des recettes de ventes d'Infosource.

[128] Le seul autre élément de preuve concernant la question de savoir si les deux n'avaient pas de lien de dépendance est le rapport de M. Mizrahi, dans lequel celui-ci a présumé que les deux n'avaient pas un tel lien parce qu'il s'était informé de cela auprès du propriétaire d'Infosource, lequel avait répondu par écrit que non seulement M. Williams n'était pas autorisé à parler au nom d'Infosource, mais aussi qu'Infosource n'était pas liée à Phoenix et avait mené ses opérations avec Phoenix sans lien de dépendance. Je comprends que M. Warner, un propriétaire d'Infosource, n'ait pas été appelé à témoigner, mais les appelants étaient au courant des hypothèses de M. Mizrahi et ils ne l'ont pas fait témoigner non plus en vue de les réfuter. De plus, s'il était question de ne soupeser qu'une preuve par oui-dire, j'ai trouvé la preuve de M. Mizrahi et la correspondance d'Infosource nettement plus crédibles que le témoignage de M. Williams sur la question. M. Mizrahi s'est au moins renseigné de manière indépendante auprès des propriétaires d'Infosource, et je ne comprends pas pourquoi M. Dobner n'en a pas fait autant.

[129] À vrai dire, même le témoignage de M. Williams m'amènerait à conclure que les deux n'avaient pas de lien de dépendance, indépendamment de tout critère relatif à la propriété. M. Williams a laissé entendre dans son témoignage que le transfert de 1,5 million de licences en 2004, aux termes de l'accord-cadre, était une bonne affaire pour Infosource, en ce sens qu'elle n'avait pas à reproduire de CD, qu'elle savait que les licences étaient destinées à des oeuvres de bienfaisance au Canada, qui, en d'autres circonstances, n'auraient pas eu les moyens de les acheter et qui, de ce fait, ne faisaient pas concurrence à son marché principal, soit les États-Unis, et que la distribution de ces licences au Canada donnerait à Infosource

plus de visibilité au sein du marché canadien. Ce sont toutes là des justifications commerciales pour conclure l'affaire avec Phoenix, même si les termes philanthropiques que l'on relève dans l'accord-cadre dénotent le contraire. Dans son témoignage, M. Williams a laissé entendre que les droits payés à Infosource ont été très lucratifs. Je n'accorde aucun poids aux arguments selon lesquels le transfert avait pour seul objet de réaliser un objectif philanthropique, car il ressort clairement de la preuve que l'on s'est servi de l'accord type d'Infosource, sauf que les termes philanthropiques y ont été insérés à la demande de Cassels Brock, le cabinet d'avocats canadien qui, assez curieusement, semble donner des conseils à une société des Bahamas au sujet de la conclusion d'un contrat aux États-Unis.

[130] Je signale par ailleurs que, même si les droits de 400 000 \$ dont il est question dans le premier accord-cadre ont été qualifiés de droits permettant à Infosource de reporter des dépenses, des droits importants étaient en fait versés chaque fois qu'Infosource transférait des licences à Phoenix, soit une somme additionnelle de 200 000 \$ selon l'annexe « B » de 2005, des droits additionnels de 550 000 \$ aux termes d'un autre accord du 19 avril 2006, et une autre somme de 200 000 \$ conformément à une modification apportée à cet accord le 7 novembre 2006. Chaque fois qu'Infosource transférait des licences à Phoenix, des sommes d'argent élevées étaient en jeu; celles-ci, comme l'a mentionné M. Williams, n'obligeaient pas Infosource à supporter des frais de reproduction et constituaient, comme l'illustre la preuve, une part importante de ses recettes de ventes. Sur des ventes de 3 500 000 \$ en 2004, les droits de 400 000 \$ représenteraient une part de 11 % de ses ventes et, logiquement, une part plus importante du résultat net si cette opération, comme l'a laissé entendre M. Williams, occasionnait fort peu de coûts. Le bon sens indique qu'il s'agissait pour Infosource d'une bonne affaire commerciale, ce qui concorde avec les renseignements que M. Mizrahi a obtenus des propriétaires d'Infosource au sujet de la relation entretenue avec Phoenix.

7. M. Dobner a supposé sans fondement que les licences avaient été reçues et utilisées

[131] Nul ne conteste que M. Dobner, au paragraphe 38 de son rapport, a supposé que les licences avaient été reçues et utilisées directement pour les activités de bienfaisance de CCA et distribuées ensuite à d'autres organismes de bienfaisance afin qu'ils s'en servent pour leurs propres activités. Il a déclaré qu'il avait fondé son hypothèse sur les renseignements qu'il avait reçus de M. Wall, à savoir que [TRADUCTION] « la quasi-totalité des CD étaient distribués à des organismes de

bienfaisance ». Il a admis en contre-interrogatoire que, si les licences n'étaient pas converties et utilisées, elles n'auraient alors aucune valeur.

[132] Monsieur Dobner n'a pris par ailleurs aucune mesure indépendante pour vérifier ses hypothèses. Il n'y a aucune preuve qu'il soit entré en contact avec ne serait-ce qu'un seul bénéficiaire pour déterminer si même un seul CD, parmi les milliers qui, a-t-il supposé, avaient été distribués grâce aux dons des appelants, avait été reçu et était utilisable.

[133] Encore une fois, comme il est mentionné dans l'arrêt *J.-L.J.*, précité, de la Cour suprême du Canada, au paragraphe 59 :

Pour pouvoir accorder une valeur probante à l'opinion d'un expert, il faut conclure à l'existence des faits sur lesquels elle repose. [...]

[134] La preuve de M. Wall, comme en témoigne son rapport à M.L., la directrice générale de CCA, est la suivante : de 2003 à 2007, CCA a reçu 6 256 905 licences, en a distribué 1 710 815 et détenait, le 31 décembre 2007, un stock de clôture de 4 546 088 licences; ce dernier se composait de 3 250 363 licences proprement dites, de 500 000 demandes d'accès par Internet inutilisées et de 795 726 licences stockées chez Infosource. Cette preuve est dénuée de toute fiabilité et ne peut étayer le fondement factuel des hypothèses de M. Dobner, et ce, pour de nombreuses raisons, dont les suivantes :

a) M. Wall a été engagé par M. Lewis, par l'intermédiaire du promoteur, à titre d'entrepreneur, tant au cours de la période qu'il a passée auprès de CCA qu'après avoir quitté cette dernière, après la révocation de l'enregistrement de CCA à titre d'organisme de bienfaisance en 2008, et ce, jusqu'en 2014, et il a lui-même pris part au programme de 2005 à 2013, période au cours de laquelle il n'a fait aucun don en espèces, mais a prétendu avoir des reçus pour dons en nature d'une valeur de 20 000 \$ à 60 000 \$, soit une moyenne d'environ 31 000 \$, des opérations que l'ARC examine aussi en ce moment. Il a donc un intérêt financier clair et direct dans le programme et dans l'issue des présents appels.

b) M. Wall avait son bureau à Halifax et, même s'il a déclaré qu'il se rendait quelques fois par mois à l'entrepôt de CCA, à Toronto, il n'a joué aucun rôle dans les rapports financiers ou les contrôles des stocks de CCA, et il n'avait pas de connaissances en comptabilité qui permettraient de présumer qu'il était même compétent pour jouer un tel rôle. Il n'empêche que

l'on a tout de même fait appel à lui, même s'il n'avait pas de connaissances en comptabilité, pour établir un rapport d'inventaire pour CCA afin de convaincre l'ARC que CCA avait fait des distributions de bienfaisance appropriées et qu'il n'y avait donc pas lieu de révoquer son enregistrement à titre d'organisme de bienfaisance.

c) M. Wall a reconnu que CCA ne disposait d'aucun système pour suivre la réception et la distribution des licences, un fait qu'a confirmé M.L., la directrice générale de CCA à l'époque; sa tâche avait consisté à créer un rapport d'inventaire après le fait en mars 2008, pour la période terminée le 31 décembre 2007, pour faire le suivi des éléments de stock reçus et distribués de 2003 à la fin de 2007, en se fondant sur les informations les plus complètes disponibles, lesquelles, a-t-il également reconnu, n'étaient pas uniquement basées sur des faits, mais l'avaient obligé à formuler de nombreuses hypothèses qui n'avaient aucun fondement factuel, dont les suivantes :

i) il a tenu pour acquis que les licences étaient reçues en se fondant uniquement sur les reçus pour dons que CCA avait délivrés, et ce, sans être véritablement au courant de leur réception;

ii) il a calculé que les licences distribuées durant toute la période se présentaient sous forme de CD et sous forme accessible par Internet, sans aucune explication ou preuve que CCA avait le droit de convertir des licences en un format accessible par Internet, ce qui contreviendrait au libellé explicite des accords-cadres, qui ne prévoyait que le format CD. De plus, M. Wall a tenu pour acquis que chaque client « en ligne » avait accès à 100 licences, ce qui voudrait dire que les 5 000 bénéficiaires de cours accessibles par Internet dont il avait tenu compte auraient reçu en réalité 500 000 licences, même si l'accord-cadre limitait la conversion à une seule licence par CD;

iii) il n'y a aucune preuve qu'Infosource avait stocké pour CCA un nombre supplémentaire de 795 726 licences. Selon la preuve, Infosource transmettait un disque original que ses duplicateurs approuvés pouvaient reproduire, et elle ne stockait pas de licences pour qui que ce soit;

iv) pour ce qui est des chiffres concernant les stocks, le rapport indiquait qu'il y avait 3 250 363 licences à l'entrepôt, conformément aux feuilles de comptage de M. Wall, un chiffre qui, a-t-il indiqué, a été confirmé par WIS, un entrepreneur en inventaire indépendant, qui n'a pas témoigné. Selon la preuve, quelques-unes des plates-formes de CD ne contenaient que des produits liés au programme antérieur de GLS, une seule aurait pu contenir des cours de GLGI et les autres auraient pu contenir des produits de GLS ou de GLGI, sans preuve réelle de l'une ou l'autre de ces possibilités, et M. Wall a tenu pour acquis qu'il y avait de multiples licences par CD, jusqu'à 65, ce qui avait donné lieu à des nombres de licences exagérément gonflés;

v) un doute subsiste quant au fait de savoir s'il y a même eu un stock de CD au cours de la période applicable, et on a laissé entendre que les plates-formes de boîtes de CD n'avaient été apportées dans l'entrepôt qu'après le début de la vérification. M.L., la directrice générale de CCA, a déclaré qu'elle traversait à pied l'entrepôt tous les jours pour se rendre à son bureau et qu'elle n'avait remarqué les plates-formes qu'un jour, après quoi M. Wall était arrivé pour procéder à l'inventaire. Bien qu'elle ait admis, en contre-interrogatoire, que les plates-formes auraient pu se trouver ailleurs dans l'installation sans qu'elle le sache, je suis porté à la croire, car, si les plates-formes de CD se trouvaient déjà sur place, CCA aurait pu fournir plus tôt les CD à l'ARC, qui avait déjà exigé à quelques reprises une preuve de leur présence, d'après le vérificateur de l'ARC qui faisait enquête sur cet organisme de bienfaisance;

vi) M. Wall a calculé le nombre de licences distribuées à partir des factures des services de messagerie ou d'expédition qu'il avait trouvées, en prenant pour base un nombre multiple de licences par disque et en présumant aussi qu'il y avait un nombre fixe d'ensembles de disques et un nombre fixe de disques par livre de poids quand le nombre de disques était inconnu, et ce, sans aucun fondement factuel, et en multipliant également ces chiffres par un facteur, soit 1 en 2004, 10 en 2005 et en 2006, et 28 en 2007. Dans l'un des exemples, M. Wall a calculé que 10 200 licences avaient été expédiées, alors qu'une preuve documentaire montrait que le destinataire

en avait reçu 50, et, par-dessus le marché, qu'il s'agissait toutes de licences liées à l'ancien programme de GLS. Dans un autre exemple, M. Wall a considéré que le poids d'un envoi représentait 900 licences, tandis que le courriel du client confirmait qu'il en avait reçu 40;

vii) M. Wall s'est fondé sur les factures de douane concernant les envois reçus d'English Lake, le duplicateur approuvé d'Infosource, pour déterminer la conversion de licences en CD; toutefois, la question de savoir si les factures de douane s'appliquaient à des CD ou à des nombres de licences a suscité une grande confusion, et M. Wall a reconnu en contre-interrogatoire qu'il ne le savait pas. Par ailleurs, il y a eu une preuve que M. Wall s'était fondé sur deux factures de douane falsifiées après que l'intimée eut déposé en preuve les factures véritables, qui comprenaient le code à barres de caution en douane désigné pour CCA, un code qui aurait figuré sur toutes les factures de douane et qui n'apparaissait pas sur celles que M. Wall avait utilisées. La différence entre les deux était importante et équivalait à environ 50 % des licences déclarées. La preuve a également établi que le produit mentionné dans la facture de douane de 2004 ne concernait que le produit lié à l'ancien programme de GLS;

viii) M. Wall a déclaré que les licences ont été distribuées selon la méthode du premier entré, premier sorti. Il ressort de la preuve qu'au début de 2004, il y avait plus de 287 000 licences du programme de GLS qui n'avaient pas été distribuées, représentant une valeur de plus de 93 000 000 \$, et qu'un nombre total de 333 000 licences avait été distribuées pendant toute la période de 2004 et 2005. Comme le programme n'a pas débuté avant octobre 2004, il semble que ces distributions de licences étaient liées au programme de GLS seulement, compte tenu de l'application de la méthode du premier entré, premier sorti, et, comme il a été mentionné plus tôt, il y avait une preuve qu'un grand nombre des destinataires, d'après les factures d'expédition, avait reçu un produit de GLS;

ix) même si les chiffres de M. Wall selon lesquels CCA a reçu 6 256 905 licences et en a distribué 1 710 815 au cours de

cette période étaient exacts, cela indiquerait que 27 % seulement des licences reçues ont été distribuées en fin de compte, ce qui est bien loin de correspondre à la quasi-totalité, comme M. Dobner l'a supposé.

[135] Compte tenu de tous les doutes que suscite le rapport d'inventaire, je ne puis conclure que ce dernier est le moins exact ou crédible pour ce qui est de savoir si des disques de GLGI ont été convertis, reçus par CCA ou distribués à qui que ce soit au cours de la période, si tant est qu'ils l'aient été. Je signale que les comptables de CCA étaient du même avis, car ils ont expressément inclus dans les états financiers de CCA des notes indiquant au lecteur qu'ils n'étaient pas en mesure de vérifier les chiffres d'inventaire qui y étaient consignés.

8. Le rapport de M. Dobner n'est pas impartial

[136] Monsieur Kiki Anadu, un employé de PWC travaillant au bureau de M. Dobner, a envoyé un courriel le 2 mai 2012 à M. Williams, avec copie à M. Dobner; le texte de ce courriel est en partie le suivant :

[TRADUCTION]

Bonjour Richard,

Comme suite à notre discussion, voici un sommaire de nos résultats de contrôle très préliminaires.

[...]

Faites-nous savoir si cela vous paraît raisonnable ou non, et si vous avez des commentaires qui, selon vous, pourraient être utiles pour peaufiner nos analyses, s'il le faut.

Nous n'avons pas communiqué ces résultats à d'autres parties, car nous sommes encore en train de mettre au point nos analyses et nous vous demandons de les considérer comme confidentiels jusqu'à ce que nous ayons terminé.

Une fois que notre ébauche de rapport sera prête, nous vous en enverrons une version complète pour examen, et elle comportera des explications détaillées sur la manière dont nous sommes arrivés à ces résultats.

[137] Ce courriel confirme que M. Williams recommandait activement d'utiliser des prix plus élevés et qu'il a joué un rôle important dans l'établissement du rapport d'expert; en fait, il a joué un rôle de premier plan pour le promoteur, qui avait

commandé le rapport, et il l'aurait reçu, contrairement à ce qu'il a déclaré au départ. Plus important encore, ce courriel met en doute la crédibilité du rapport d'expert; il donne à penser que l'expert adaptait son rapport en fonction des besoins de son client et que ce document n'était pas impartial, ce qui est contraire à l'obligation qu'ont les témoins experts envers la Cour. Les appelants n'ont absolument rien fait pour expliquer par ailleurs ce courriel, et je suis convaincu qu'il se passe d'explications.

9. Autres lacunes

[138] Il y a dans le rapport de M. Dobner une pléthore d'autres lacunes éventuelles qui ont été soulevées lors du procès; toutes ces lacunes jettent un certain doute sur la fiabilité de ce document. Elles vont d'une preuve selon laquelle il a pris en considération des opérations qui concernaient manifestement des sociétés et non des clients du secteur éducatif, à une preuve selon laquelle il a pris en compte des opérations liées surtout à des produits livrés à des clients par Internet plutôt que sur CD, en passant par une preuve selon laquelle il n'a pas tenu compte du fait qu'un grand nombre des clients du secteur éducatif étaient des utilisateurs multiples qui payaient des droits fixes et non des droits selon de la liste de prix de 2003 sur laquelle M. Dobner s'était fondé. Il s'agit là de lacunes qu'il n'est pas nécessaire, à vrai dire, d'examiner plus avant.

[139] Il convient aussi de dire que le rapport de M. Mizrahi a suscité des doutes à de nombreux égards lui aussi, notamment en ce qui concerne le fait qu'il s'est fondé sur certains critères fondés sur le caractère raisonnable à l'appui des résultats qu'il a obtenus en utilisant la méthode du coût, c'est-à-dire le fait qu'il se soit entièrement fondé sur l'analyse du coût de la mise au point des cours d'un certain M. Scott, lequel n'a pas été reconnu comme témoin expert, ou sur les états financiers restreints d'Infosource pour indiquer que les coûts de mise au point d'Infosource étaient peu élevés et qu'un acheteur averti le saurait. Je conviens que ces arguments n'ont été ni déterminants ni convaincants.

[140] Cependant, les conclusions qu'il a tirées sur la juste valeur marchande des licences sont, je dois le dire, plus convaincantes, et ce, pour une raison très fondamentale, qui ressort clairement de la définition de la méthode du coût, une définition qui n'est pas contestée et que l'on retrouve dans les deux rapports d'expert. Les appelants ont décrit cette méthode au paragraphe 17 de l'annexe « D » du rapport de leur expert :

[TRADUCTION]

La méthode du coût utilise le concept du coût de remplacement à titre d'indicateur de la juste valeur marchande. La prémisse de cette méthode est qu'un investisseur prudent ne paierait pas plus pour un bien que le montant auquel celui-ci pourrait être remplacé par un bien neuf. Le coût de remplacement à l'état neuf désigne le coût pour remplacer le bien par un bien d'une utilité semblable, en prenant pour base les taux courants du matériel et de la main-d'oeuvre. Si le bien sera moins utile qu'un bien neuf, la valeur de ce bien est inférieure au coût de remplacement à l'état neuf.

[141] Il est clair que le concept du coût de remplacement est l'élément clé. La définition n'exige pas en soi que la personne qui remplace le bien soit celle qui le fabrique ou qu'elle le crée elle-même en ne partant de rien. Cela serait illogique et irréaliste du point de vue commercial, si l'on tient compte des pratiques bien connues des grands fabricants, comme les fabricants d'automobiles, par exemple, qui achètent les pièces pour les voitures qu'ils fabriquent de fabricants de pièces indépendants. Pour ces fabricants d'automobiles, le coût de ces pièces est le prix qu'ils payent pour en faire l'acquisition sur le marché libre.

[142] De la même façon, M. Mizrahi a mis sur le même pied le coût du remplacement des licences et le coût de leur acquisition sur le marché libre, en utilisant l'opération sans lien de dépendance menée entre Infosource et Phoenix comme preuve du coût auquel il serait possible d'en faire l'acquisition. Je suis conscient que cela concorde également avec la méthode du marché, qui, comme les deux experts l'ont définie de façon générale, [TRADUCTION] « fait appel à une ou plusieurs techniques qui comparent le bien en question à des biens semblables qui ont été vendus », ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 20 de l'annexe « D » du rapport de M. Dobner, ce qui, comme il est indiqué au paragraphe 21, inclut la méthode des opérations antérieures selon laquelle [TRADUCTION] « les ratios d'évaluation sont dérivés d'opérations qui ont lieu sur le marché libre et qui mettent en cause des biens considérés comme identiques ou semblables au bien en question ».

[143] Même si M. Dobner a critiqué l'emploi de la méthode du coût de M. Mizrahi comme étant en fait l'application de la méthode du marché, à vrai dire, les définitions des deux méthodes, dans les présentes circonstances, semblent s'appliquer et se recouper. L'opération conclue entre Infosource et Phoenix était à la fois l'opération comparable conclue sur le marché libre qui se rapportait aux licences que M. Dobner aurait dû utiliser, de même que le fondement du coût de remplacement dans la méthode du coût que M. Mizrahi a utilisée. J'ajouterais aussi

que, dans cette opération comparable, il n'y avait en fait pas de différences de prix entre les divers cours. Chacun des six cours a été traité de la même façon, et je ne vois rien qui permette de les distinguer, indépendamment du fait qu'en tant que produits finis, ils pourraient commander un prix supérieur sur le marché libre s'ils étaient vendus séparément, mais pas nécessairement si on les évalue comme un vaste groupe de biens, vu l'effet dépressif d'une offre abondante au marché.

10. Conclusion sur la JVM

[144] Quoi qu'il en soit, les témoins experts sont là pour aider la Cour, pour informer cette dernière, pour la conseiller et pour l'aider à arriver à une conclusion. Compte tenu de mes analyses concernant les deux rapports et le témoignage des témoins experts, je suis convaincu que les conclusions de M. Mizrahi sont valables, à savoir que les licences ont chacune une valeur de 13 cents à 26 cents. Je souscris à la thèse de M. Mizrahi selon laquelle, une fois qu'un nombre additionnel de 1,5 million de licences est devenu disponible en 2005 au prix de 200 000 \$, aux termes de la modification apportée à l'annexe « B » de l'accord-cadre initial du 16 septembre 2005, la valeur de toutes les licences délivrées et non distribuées aux termes de l'accord initial du 20 octobre 2004 est tombée à 13 cents, le tout en dollars américains. C'est donc dire que n'importe quel participant ayant cédé des licences à CCA avant le 16 décembre 2005 pouvait raisonnablement déclarer une juste valeur marchande de 26 cents, et, après cela, de 13 cents. Dans la présente affaire, chacun des appelants a censément fait don de ses licences avant le 16 septembre 2005 et il aurait donc eu droit à une valeur de 26 cents par licence si l'on avait conclu que son don était valide; cependant, comme le ministre a considéré que la valeur était de 35 cents dans ses hypothèses, c'est cette valeur-là qu'il faudrait appliquer à ces appelants.

[145] Comme j'ai conclu que, dans le meilleur des cas, la valeur de chaque licence serait de 13 cents à 26 cents, ce qui n'est presque rien par rapport aux évaluations utilisées par le promoteur pendant la durée de son programme et par rapport à la valeur qu'a attribuée M. Dobner, de PWC, il n'est pas nécessaire selon moi de trancher la dernière question de droit qui subsiste : si les dispositions des paragraphes 248(30) à (32) s'appliquent de manière à réduire à zéro les montants admissibles des dons.

V. Conclusion

[146] Compte tenu de tout ce qui précède, je conclus que les appelants n'avaient pas l'intention libérale de faire leurs dons, qu'ils n'ont pas possédé ou transféré les

biens qui étaient l'objet du don en nature, c'est-à-dire les licences, et que le programme était un trompe-l'oeil; cependant, même si j'ai tort sur ces questions, je suis d'avis que la valeur de chaque licence dont les appelants ont fait don ne serait que de 26 cents, mais que, pour les besoins des présents appels, il faudrait la fixer à 35 cents, eu égard aux hypothèses que le ministre a formulées dans sa réponse à cet égard.

[147] En conséquence, les appels sont rejetés, avec dépens à l'intimée. Les parties disposent d'un délai de 30 jours à compter de la date du jugement pour présenter des observations sur les dépens si elles sont insatisfaites de l'ordonnance relative aux dépens qui précède.

Signé à Ottawa, Canada, ce **23^e** jour de **novembre** 2015.

« F.J. Pizzitelli »

Le juge Pizzitelli

RÉFÉRENCE :

2015 CCI 244

DOSSIERS :

2009-3506(IT)G

2009-3516(IT)G

INTITULÉS :

JUANITA MARIANO et SA MAJESTÉ

LA REINE

DOUGLAS MOSHURCHAK et

SA MAJESTÉ LA REINE

LIEUX DES AUDIENCES :

Toronto (Ontario),

Halifax (Nouvelle-Écosse),

Vancouver (Colombie-Britannique)

DATES DES AUDIENCES :

Les 7, 8, 9, 10, 13 et 14 avril 2015, à

Toronto (Ontario), les 8 et 9 mai 2015, à

Halifax (Nouvelle-Écosse), les 25, 26, 27,

28 et 29 mai, les 15, 16, 17, 22, 23, 24 et

25 juin, et les 14, 15, 16, 17 et

18 septembre 2015, à

Vancouver (Colombie-Britannique)

MOTIFS DU JUGEMENT :

L'honorable juge F.J. Pizzitelli

DATE DU JUGEMENT
MODIFIÉ :

Le **23 novembre 2015**

COMPARUTIONS :

| | |
|----------------------|---|
| Pour les appelants : | M ^e Howard Winkler M ^e Rahul Shastri |
| Pour l'intimée : | M ^e Gordon Bourgard M^e Lynn Burch M ^e Matthew Turnell M ^e Zachary Froese M^e Selena Sit |

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour les appelants :

Nom : Howard Winkler

Cabinet : Winkler Law
Toronto (Ontario)

Pour l'intimée :

William F. Pentney
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada