

Dossier : 2015-99(IT)I

ENTRE :

RODERIC PARKER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu le 25 janvier 2023, à Ottawa (Ontario)

Devant : l'honorable juge Monica Biringer

Comparutions :

Pour l'appelant :

L'appelant lui-même

Avocat de l'intimé :

M^e Robert Zsigo

JUGEMENT

Conformément aux motifs du jugement ci-joints :

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie en application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2006 de l'appelant est rejeté, sans dépens.

Signé à Toronto (Ontario), ce 8^e jour de juin 2023.

« Monica Biringer »

La juge Biringer

Référence : 2023 CCI 83

Date : 20230608

Dossier : 2015-99(IT)I

ENTRE :

RODERIC PARKER,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LE ROI,

intimé.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

La juge Biringer

I. RÉSUMÉ DES FAITS

[1] Roderic Parker (l'« appellant ») interjette appel à l'encontre de la nouvelle cotisation établie à l'égard de son année d'imposition 2006. L'appellant a participé à l'abri fiscal Canadian Humanitarian Trust (« l'arrangement relatif à CHT »). L'appellant a demandé un crédit d'impôt pour dons de bienfaisance au motif qu'il avait fait un don en espèces de 14 612 \$ et un don de produits pharmaceutiques d'une valeur prétendue de 44 129 \$ à des organismes de bienfaisance enregistrés, soit un don total de 58 741 \$. Le ministre du Revenu national (le « ministre ») a initialement refusé en totalité le crédit d'impôt, mais a ensuite accueilli la partie en espèces. Seul le crédit se rapportant au prétendu don en nature de produits pharmaceutiques demeure en litige.

[2] L'arrangement relatif à CHT a déjà été examiné par cette Cour dans la décision *Morrison c. La Reine*¹, où le juge Owen a accueilli la demande de M. Morrison concernant la contribution en espèces et a rejeté l'appel concernant le prétendu don de produits pharmaceutiques. Le juge Owen a conclu que M. Morrison n'avait pas établi qu'il avait fait l'acquisition des produits pharmaceutiques et qu'il

¹ 2018 CCI 220 [*Morrison*].

n'avait donc pas fait de don en nature à un organisme de bienfaisance.² Cette décision a été confirmée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Eisbrenner c. Canada*³, et l'autorisation d'interjeter appel auprès de la Cour suprême du Canada a été refusée. Bien que *Morrison* ait été la cause type d'un groupe d'appels, l'appelant n'a pas accepté d'être lié par la décision et a poursuivi son appel devant cette Cour.

II. EXPOSÉ DES FAITS

[3] L'intimé a appelé un témoin, M. Ronald Monahan. M. Monahan est un vérificateur principal de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») qui a agi en tant que vérificateur principal pour l'arrangement relatif à CHT⁴ et a également témoigné dans la décision *Morrison*. L'appelant a assuré sa propre représentation à l'audience et a témoigné. Je conclus que ces deux témoins sont crédibles. Bien que l'intimé ait cherché à produire en preuve un affidavit de M. Monahan, à la lumière de la comparution de M. Monahan en tant que témoin, je me suis appuyée sur son témoignage oral et non sur le contenu de l'affidavit. Certains documents, qui sont des onglets de l'affidavit, ont été mentionnés par M. Monahan dans son témoignage et ont été produits en preuve⁵.

[4] Les éléments de preuve concernant le fonctionnement de l'arrangement relatif à CHT étaient constitués du témoignage de M. Monahan et des hypothèses formulées dans la réponse de l'intimé qui n'ont pas été contestées. M. Parker ne connaissait pas les mécanismes de l'arrangement relatif à CHT.

[5] L'arrangement relatif à CHT est un abri fiscal pour les dons qui a fonctionné de 2004 à la fin de l'année 2008. 2040126 Ontario Inc, faisant affaire sous le nom de World Health Initiatives, était le promoteur (le « promoteur »).

[6] L'objectif affirmé de l'arrangement relatif à CHT était d'offrir du soutien à des organismes de bienfaisance canadiens et d'aider au combat international contre la pauvreté en offrant de l'aide humanitaire sous forme de produits pharmaceutiques, destinés à être distribués dans les pays en développement.

² *Ibid*, par. 153.

³ 2020 CAF 93 [*Eisbrenner*].

⁴ Pages 59 et 60 de la transcription.

⁵ Ces onglets sont considérés comme faisant partie de la pièce R-2.

[7] Dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT, un contribuable participant verse une contribution en espèces à un organisme de bienfaisance enregistré (un « organisme de bienfaisance recueillant des dons en espèces ») et reçoit un reçu pour don de bienfaisance correspondant au montant de la contribution en espèces. Pour M. Parker, l'organisme de bienfaisance recueillant des dons en espèces était la Phoenix Community Works Foundation et le reçu pour le don en espèces s'élevait à 14 612 \$.

[8] Le participant remplissait en même temps une demande pour devenir un bénéficiaire de « classe A » de l'une des fiducies de CH, ce qui lui permettait de recevoir un nombre donné d'unités de médicaments essentiels figurant sur la liste préparée par l'Organisation mondiale de la santé (« unités de ME de l'OMS »), sous réserve d'un privilège.

[9] Le certificat relatif aux unités de ME de l'OMS délivré à chaque personne en cause était censé représenter la propriété d'une liste jointe de produits pharmaceutiques. La liste indiquait la valeur prétendue des produits pharmaceutiques; le montant du privilège était également indiqué. Pour M. Parker, la fiducie était CH Trust XVIII, il avait droit à 52 unités de ME de l'OMS d'une valeur déclarée de 52 449,12 \$ avec une [TRADUCTION] « charge [sic] » de 8 320 \$. L'administrateur de la fiducie était CET Fiduciary Services Ltd. et le constituant de la fiducie était Crunin Investments Limited BVI (« Crunin »).

[10] Après avoir reçu les unités de ME de l'OMS, le participant signerait un acte de don de produits pharmaceutiques prétendument détenus en faveur d'un organisme de bienfaisance enregistré (l'« organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature ») qui délivrerait un reçu pour la valeur prétendue des produits pharmaceutiques. Pour M. Parker, l'acte de donation aurait indiqué qu'il avait transféré les produits pharmaceutiques acquis dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT (les « produits pharmaceutiques ») au Choson Kallah Fund of Toronto (« CKF »). Le reçu délivré par CKF s'élevait à 44 129 \$ (le « reçu de CKF »).

[11] L'organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature devait à son tour transférer les produits pharmaceutiques à un autre organisme de bienfaisance (l'« organisme de bienfaisance distributeur »). L'organisme de bienfaisance distributeur devait distribuer les produits pharmaceutiques à divers organismes non gouvernementaux en Afrique, en Amérique du Sud et en Asie, afin qu'ils soient utilisés dans le cadre de l'aide humanitaire. L'intimé n'a pas contesté le fait que certains produits pharmaceutiques ont été achetés, entreposés et distribués en dehors du Canada dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT.

[12] Il n'était pas prévu que Crunin ou un autre participant prenne physiquement possession des produits pharmaceutiques. Au contraire, Crunin, le constituant des fiducies de CH, était censé acheter tous les produits pharmaceutiques en vrac à KP Innovispharm Limited (« KP Innovispharm »), une société chypriote, en en acquérant le titre. KP Innovispharm aurait acheté des produits pharmaceutiques à des fabricants situés en dehors du Canada.

[13] Par un avis de nouvelle cotisation daté du 12 mars 2009, le ministre a refusé les dons déclarés par l'appelant dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT pour l'année d'imposition 2006. Le 7 avril 2009, l'appelant s'est opposé à la nouvelle cotisation. Par un avis de nouvelle cotisation daté du 27 novembre 2014, le ministre a accueilli la demande de crédit d'impôt pour dons de bienfaisance présentée par l'appelant pour le don en espèces.

III. QUESTION EN LITIGE

[14] La question en litige est de savoir si le prétendu don de produits pharmaceutiques (d'une valeur prétendue de 44 129 \$) que l'appelant aurait fait à CKF est un don de bienfaisance aux fins du crédit d'impôt pour don de bienfaisance prévu au paragraphe 118.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »)⁶.

IV. LES THÈSES DES PARTIES

[15] L'appelant fait valoir qu'il a fait don à CKF de produits pharmaceutiques d'une valeur de 44 129 \$ et qu'il a droit à un crédit d'impôt pour don de bienfaisance correspondant.

[16] L'intimé soutient que le prétendu don de produits pharmaceutiques ne peut pas être considéré comme un don de bienfaisance et que l'appelant n'a pas droit à un crédit d'impôt pour don de bienfaisance. L'intimé a présenté divers arguments dans sa réponse⁷, mais lors de l'audience, il a choisi d'invoquer les arguments suivants :

⁶ L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.), dans sa forme modifiée.

⁷ Voir la réponse aux paragraphes 15 à 22.

1. Il n'y a pas eu de « don » des produits pharmaceutiques à un organisme de bienfaisance; l'appelant n'a pas acquis les produits pharmaceutiques et ne pouvait donc pas en faire don à un organisme de bienfaisance⁸;
2. L'appelant n'avait pas d'« intention libérale »⁹;
3. Le reçu du prétendu don n'est pas conforme aux articles 3500 et 3501 du Règlement de l'impôt sur le revenu¹⁰;
4. Le principe de courtoisie judiciaire devrait s'appliquer, étant donné que le juge Owen a procédé à un examen approfondi de l'arrangement relatif à CHT et de ces questions dans la décision Morrison¹¹.

V. ANALYSE

a) *Morrison et Eisbrenner*

[17] Dans la décision *Morrison*, la Cour canadienne de l'impôt a examiné le refus des crédits d'impôt pour dons de bienfaisance demandés par MM. Morrison et Eisbrenner en rapport avec leur participation à l'arrangement relatif à CHT et la réduction du crédit d'impôt pour dons de bienfaisance que M. Morrison avait demandé en rapport avec sa participation au programme de dons appelé Canadian Gift Initiatives (le « programme CGI »). Les appels ont été entendus sur preuve commune.

[18] Le ministre avait refusé le crédit d'impôt de MM. Morrison et Eisbrenner pour le don en espèces et le prétendu don de produits pharmaceutiques dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT. Le ministre a conclu que la juste valeur marchande des produits pharmaceutiques donnés par M. Morrison dans le cadre du programme CGI était inférieure au montant demandé et a donc réduit le montant du crédit d'impôt pour dons de bienfaisance. Le programme CGI n'est pas pertinent à l'appel de M. Parker.

⁸ Pages 199 à 204 de la transcription.

⁹ Pages 186 à 190 de la transcription.

¹⁰ Pages 193 à 198 de la transcription.

¹¹ Pages 191 et 192 de la transcription.

[19] La Cour de l'impôt a accueilli les appels des appelants en ce qui concerne les dons en espèces dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT et a rejeté les appels des appelants en ce qui concerne les prétendus dons en nature de produits pharmaceutiques. Le juge Owen a conclu que les appelants n'avaient pas établi qu'ils avaient acquis les produits pharmaceutiques prétendument donnés à l'organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature, qu'il n'y avait pas eu de livraison ou de transfert de biens et qu'il n'y avait donc pas eu de don. La Cour de l'impôt a également rejeté l'appel de M. Morrison en ce qui concerne le crédit d'impôt pour dons de bienfaisance pour la participation au programme CGI.

[20] Dans l'arrêt *Eisbrenner*, la Cour d'appel fédérale a examiné les appels interjetés par MM. Morrison et Eisbrenner contre la décision de la Cour de l'impôt. La Cour d'appel fédérale a conclu que le juge de la Cour de l'impôt n'avait pas commis d'erreur dans ses conclusions (en ce qui concerne le programme CGI pour M. Morrison et l'arrangement relatif à CHT pour les deux appelants) et a rejeté les appels. Les appelants ont demandé l'autorisation de se pourvoir devant la Cour suprême du Canada, mais leur demande n'a pas été autorisée¹².

[21] Dans la décision *Morrison* et l'arrêt *Eisbrenner*, les Cours ont examiné des questions relatives au rôle des hypothèses et à la charge de la preuve dans les affaires fiscales, concernant certaines hypothèses formulées dans les réponses du ministre et l'admissibilité en preuve de certaines factures et de certains documents bancaires obtenus par l'ARC lors d'une vérification. Avant d'examiner les questions centrales de l'appel, j'aborde ces deux mêmes questions de procédure qui ont également été soulevées lors de l'audience de M. Parker.

b) Question préliminaire – Admissibilité de la preuve documentaire

[22] L'intimé a demandé à ce que les documents suivants soient admis en preuve afin de prouver la véracité de leur contenu¹³ :

1. les documents bancaires, y compris les relevés bancaires, de la Banque de Chypre (les « documents bancaires »)¹⁴;

¹² *Eisbrenner*, précité, note 3.

¹³ Page 16 de la transcription.

¹⁴ Pièce R-5, *documents bancaires de la Banque de Chypre*. Les mêmes documents ont été admis à l'audience (décision *Morrison*) en tant que pièce R-43.

2. les factures obtenues auprès de fabricants de produits pharmaceutiques situés à l'étranger (les « factures »)¹⁵; et
3. deux résumés (préparés par l'Agence du revenu du Canada) des documents susmentionnés (les « résumés »)¹⁶.

[23] L'appelant ne s'est pas opposé à l'admission en preuve de ces documents. L'intimé a confirmé, et je suis d'accord, que les documents bancaires et les factures étaient identiques aux documents admis en preuve dans la décision *Morrison*. L'un des résumés est en grande partie le même que l'un des résumés admis en preuve dans la décision *Morrison*; l'autre résumé dans cette procédure ne correspond pas directement à l'autre résumé admis en preuve dans la décision *Morrison*¹⁷.

[24] Les documents bancaires de KP Innovispharm, Hever International, Bonatrust Services Limited et PK Bonopharm de la Banque de Chypre ont été obtenus à la suite d'une demande adressée par l'autorité compétente canadienne à l'autorité compétente chypriote¹⁸. M. Monahan a déclaré que si l'ARC a pu déterminer qu'une partie de l'argent reçu sous forme de dons en espèces dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT a été utilisée pour acheter des produits pharmaceutiques¹⁹, ceux-ci ont été achetés par Amstelfarma, PK Bonapharm et Medpharm. L'ARC n'a rien trouvé dans les documents bancaires qui prouvait que des fonds avaient été transférés de

¹⁵ Pièce R-6, *Factures pour les produits pharmaceutiques*. Les mêmes documents ont été admis à l'audience (décision *Morrison*) en tant que pièce R-42.

¹⁶ Pièce R-2, onglet M *Analyse de trésorerie combinée du CHT pour les années 2004, 2005 et 2006* et onglet N *Flux de trésorerie de KPI*. Deux résumés ont été admis lors de l'audience (décision *Morrison*) en tant que pièce R-30, *Transfert de fonds à l'étranger* et pièce R-40, *Organigramme des fonds de KPI*. Voir la page 1368 de la transcription (vol. 12) dans la décision *Morrison* [Transcription de la décision *Morrison*].

¹⁷ Lors de l'audience, la question suivante a été posée à M. Monahan : [TRADUCTION] « Q. ... s'agit-il des mêmes relevés bancaires que ceux que vous avez présentés comme pièces lors du procès Morrison? R. Oui. » (pages 117 et 118 de la transcription). L'onglet N est en grande partie similaire à la pièce R-40 dans la décision *Morrison*. L'avocat de l'intimé a fait valoir ce qui suit : [TRADUCTION] « à l'onglet M ... Ce tableau ... était également une pièce qui a été présentée au juge Owen et sur laquelle il s'est appuyé. » (page 121 de la transcription). L'onglet M est différent de la pièce R-30 dans la décision *Morrison*.

¹⁸ Pages 117, 118 et 124 de la transcription.

¹⁹ Page 130 de la transcription.

KP Innovispharm aux entreprises de fabrication de produits pharmaceutiques²⁰. L'intimé soutient que les documents bancaires sont pertinents à la question de savoir si des produits pharmaceutiques ont été acquis par Crunin/les fiducies de CH ou KP Innovispharm et, par conséquent, par l'appelant.

[25] M. Monahan a déclaré qu'il était en mesure d'identifier les lots de produits pharmaceutiques associés à l'arrangement relatif à CHT et d'identifier les fabricants de ces produits. Il a communiqué directement avec les fabricants et a demandé des copies des factures de vente des produits pharmaceutiques. L'ARC a obtenu les factures directement auprès des fabricants de produits pharmaceutiques et par l'intermédiaire de demandes adressées aux autorités compétentes des administrations concernées.

[26] L'intimé fait valoir que, d'après les factures, les seuls acheteurs des produits pharmaceutiques que l'ARC a identifiés dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT étaient MedPharm, Amstelfarma (le propriétaire de l'entrepôt en Hollande) et PK Bonapharm²¹. M. Monahan a témoigné que l'ARC n'a trouvé aucun élément de preuve dont il ressort que les produits pharmaceutiques identifiés dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT avaient été achetés par Crunin/les fiducies de CH ou KP Innovispharm²². L'intimé soutient que les factures sont pertinentes à la question de savoir si des produits pharmaceutiques ont été acquis par Crunin/les fiducies de CH ou KP Innovispharm et, par conséquent, par l'appelant.

[27] Les résumés se trouvent à l'onglet M : *Analyse de trésorerie combinée du CHT pour les années 2004, 2005 et 2006*²³ et à l'onglet N : *Flux de trésorerie de KPI*²⁴. Selon M. Monahan, l'onglet M indique que sur les 222 millions de dollars en espèces donnés par les participants entre 2004 et 2006, 204 millions ont été versés

²⁰ À la page 130 de la transcription, M. Monahan a déclaré que [TRADUCTION] « pas plus de 10 ou 11 millions [...] des 116 millions de dollars ont en fait été acheminés vers une entreprise pharmaceutique légitime ». À la page 142 de la transcription, l'avocat de l'intimée fait valoir que [TRADUCTION] « [c]ertaines sommes d'argent qui sont allées à KPI ont certainement pu aller à des fabricants de produits pharmaceutiques qui ont ensuite peut-être expédié des produits pharmaceutiques directement à un pays en développement » et que [TRADUCTION] « la théorie ici n'est pas que absolument rien, aucun produit pharmaceutique n'a été acheté ».

²¹ Pages 140, 141 et 145 de la transcription.

²² Page 145 de la transcription.

²³ Pages 98 à 101, 103 à 105 et 108 à 111 de la transcription.

²⁴ Pages 117 et 118 et 124 à 130 de la transcription.

sur le compte fiduciaire du promoteur, 11,06 millions sur les comptes de WHI et seulement 6,994 millions de dollars, soit 3 % des 222 millions de dollars, ont été versés aux trois différentes catégories d'organismes de bienfaisance, 1 % étant conservé pour les besoins propres de l'organisme de bienfaisance distributeur²⁵. L'onglet N montre que [TRADUCTION] « pas plus de 10 ou 11 millions de dollars canadiens des 116 millions de dollars ont en fait été acheminés vers une entreprise pharmaceutique légitime »²⁶. L'intimé soutient que les résumés sont donc également pertinents à la question de savoir si des produits pharmaceutiques ont été acquis par Crunin/les fiducies de CH ou KP Innovispharm et, par conséquent, par l'appelant.

[28] Dans *Morrison*, la Cour de l'impôt a prononcé des motifs oraux²⁷ pour appuyer sa conclusion selon laquelle les documents bancaires et les factures étaient authentiques, pertinents et admissibles à titre de preuve de leur contenu en vertu de l'exception de principe à la règle du oui-dire. La Cour de l'impôt a également admis en preuve deux résumés, préparés par l'ARC, à l'appui du travail de vérification effectué, mais pas pour la véracité de leur contenu²⁸. En appel, dans l'arrêt *Eisbrenner*, les appelants ont allégué que le juge de première instance avait commis une erreur en autorisant l'admission des documents bancaires et des factures. La Cour d'appel fédérale a conclu qu'il n'y avait aucune raison de modifier la décision d'admissibilité de la Cour de l'impôt.

[29] L'intimé est d'avis que les documents bancaires, les factures et les résumés devraient être admis en preuve sur le même fondement et pour les mêmes motifs que ceux fournis par la Cour de l'impôt dans la décision *Morrison*, telle que confirmée en appel. Il soutient également que, puisque cette affaire relève de la procédure informelle de la Cour de l'impôt, cette dernière dispose d'un pouvoir discrétionnaire plus large en ce qui concerne l'admissibilité de la preuve par oui-dire, conformément au paragraphe 18.15(3) de la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* (la « Loi sur la CCI »). L'appelant n'a pas présenté d'observations sur l'admissibilité en preuve des documents.

[30] Les documents doivent être authentiques²⁹. Il n'y a pas de raison de croire que les documents bancaires ou les factures sont autres que ce qu'ils prétendent être.

²⁵ Pages 104, 106, 108, 111 et 115 de la transcription.

²⁶ Page 130 de la transcription.

²⁷ Pages 1362 à 1375 de la transcription de la décision *Morrison*.

²⁸ Pages 47 et 103 de la transcription de la décision *Morrison*.

²⁹ *Pfizer Canada Inc. c. Teva Canada Limited*, par. 93.

M. Monahan a témoigné du processus par lequel ces documents ont été obtenus. Il n'y a aucune raison de croire que la Banque de Chypre ou l'autorité compétente chypriote fournirait autre chose que les documents bancaires demandés par l'autorité compétente canadienne³⁰, ou que les fabricants de produits pharmaceutiques fourniraient autre chose que les factures demandées par le groupe de vérification de l'ARC, directement ou par l'intermédiaire de l'autorité compétente³¹. Je considère que les documents bancaires et les factures sont authentiques.

[31] Dans la décision *Morrison*, la Cour de l'impôt a conclu à l'authenticité des mêmes documents³². La décision a été confirmée par la Cour d'appel fédérale dans *Eisbrenner*³³.

[32] Les documents doivent être pertinents à une question importante³⁴. Les factures sont pertinentes pour déterminer si l'appelant détenait un titre de propriété sur les produits pharmaceutiques, prétendument acquis par l'intermédiaire de KP Innovispharm et de Crunin/la fiducie de CH. Les documents bancaires sont pertinents pour déterminer le flux de fonds pour l'achat de produits pharmaceutiques auprès des fabricants et pour déterminer si des produits pharmaceutiques ont été achetés par Crunin/la fiducie de CH ou KP Innovispharm et ensuite acquis par l'appelant. Je reconnais que les documents bancaires et les factures sont potentiellement pertinents pour déterminer si l'appelant a acquis les produits pharmaceutiques.

[33] Dans la décision *Morrison*, la Cour de l'impôt a conclu à la pertinence des mêmes documents³⁵. Cette décision n'était pas en litige devant la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Eisbrenner*³⁶.

[34] L'intimé reconnaît que le contenu des documents bancaires et des factures constitue du oui-dire et qu'il est présumé irrecevable. L'intimé a cherché à faire

³⁰ Page 124 de la transcription.

³¹ Page 136 de la transcription.

³² Pages 1364 et 1367 de la transcription de la décision *Morrison*.

³³ *Eisbrenner*, précité, note 3, par. 59 et 60.

³⁴ *R v. MC*, 2012 ONSC 868, par. 11; *R v. Abbey*, 2009 ONCA 624, par. 82-83; *R c. Mohan*, 1994 CSC 80, par. 22.

³⁵ Page 1367 et 1368 de la transcription.

³⁶ *Eisbrenner*, précité, note 3, par. 59 à 65.

admettre les documents en vertu de l'exception de principe à la règle du oui-dire ou du paragraphe 18.15(3) de la Loi sur la CCI³⁷.

[35] En vertu de l'exception de principe à la règle du oui-dire³⁸, une preuve par oui-dire peut être admise si elle répond aux critères du seuil de fiabilité et de nécessité. Le seuil de fiabilité concerne les garanties procédurales ou les garanties circonstanciées de la fiabilité³⁹, qui comporte deux aspects : [TRADUCTION] « si les circonstances tendent à exclure l'inexactitude et la fabrication et si les circonstances fournissent au juge des faits une base satisfaisante pour évaluer la véracité des faits à prouver »⁴⁰. La nécessité doit être appliquée avec souplesse et n'exige pas que la preuve par oui-dire proposée soit la seule disponible⁴¹. Il peut s'agir d'une simple « commodité » lorsqu'il existe des garanties circonstanciées très élevées de fiabilité⁴².

[36] Dans l'arrêt *Eisbrenner*⁴³, la Cour d'appel fédérale décrit les motifs de la Cour de l'impôt sur l'exception de principe à la règle du oui-dire dans la décision *Morrison* :

[57] Lors de l'audition, le juge de la Cour de l'impôt a fourni des motifs détaillés pour appuyer sa conclusion selon laquelle les factures et les relevés bancaires étaient admissibles à titre de preuve de la véracité de leur contenu en vertu de l'exception consacrée à la règle du oui-dire. Le juge de la Cour de l'impôt a invoqué la décision du juge Cromwell (tel était alors son titre) s'exprimant au nom de la Cour d'appel de la Nouvelle-Écosse dans l'arrêt *R. v. Wilcox*, 2001 NSCA 45, 192 N.S.R. (2^d) 159 et la décision de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique dans l'arrêt *R. v. Lemay*, 2004 BCCA 604, 247 D.L.R. (4th) 470.

[37] La décision de la Cour de l'impôt selon laquelle les documents bancaires et les factures étaient admissibles à titre de preuve de la véracité de leur contenu en

³⁷ Pages 177 à 183 de la transcription.

³⁸ L'exception de principe à la règle du oui-dire est établie par la Cour suprême du Canada dans une série d'arrêts : *Ares c. Venner*, [1970] R.C.S. 608; *R c. Khan*, [1990] 2 R.C.S. 531 (CSC); *R c. Smith*, [1992] 2 R.C.S. 915 (CSC); *R c. B (K.G.)*, [1993] 1 R.C.S. 740 (CSC); *R c. Hawkins*, [1996] 3 R.C.S. 1043 (CSC); et *R c. Starr*, [2000] 2 R.C.S. 144 (CSC).

³⁹ *R v. Wilcox*, 2001 NSCA 45, par. 66 [*Wilcox*].

⁴⁰ *R v. Lemay*, 2004 BCCA 604, par. 50 [*Lemay*].

⁴¹ *R v. Wilcox*, précité, note 39, par. 72.

⁴² *R. c. B (K.G.)*, [1993] 1 R.C.S. 740 (CSC), aux p. 796 et 797.

⁴³ *Eisbrenner*, précité, note 3, par. 57.

vertu de l'exception de principe à la règle du oui-dire a été confirmée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Eisbrenner*⁴⁴.

[38] Dans les arrêts *R. v. Wilcox*⁴⁵ et *R. v. Lemay*⁴⁶, les Cours ont appliqué l'exception de principe pour l'admission des documents commerciaux sur le fondement de la véracité de leur contenu. Dans l'arrêt *R. v. Wilcox*, le juge Cromwell (tel était alors son titre) a écrit pour la Cour d'appel de la Nouvelle-Écosse :

[TRADUCTION]

[66] Le seuil de fiabilité ne concerne pas directement la question de savoir si le contenu de la déclaration est véridique, il concerne plutôt la question de savoir si les circonstances ayant entourant la déclaration elle-même offrent des garanties circonstancielle de sa fiabilité : voir *Starr*, le juge Iacobucci, par. 534. La question de savoir si de telles garanties sont présentes comporte deux aspects qui reflètent la rationalité sous-jacente de la règle du oui-dire et de la plupart de ses exceptions traditionnelles. Le premier concerne la question de savoir si la déclaration a été faite dans des circonstances qui tendent à exclure l'inexactitude ou la fabrication. Des facteurs tels que l'absence de tout motif de la part du déclarant de fabriquer la preuve sont pertinents pour cette enquête : voir par exemple *Starr*, précité, par. 214 et 215. Le second aspect du seuil de fiabilité concerne la question de savoir si la déclaration a été faite dans des circonstances qui fournissent au juge des faits un fondement satisfaisant pour évaluer la véracité de la déclaration : voir par exemple *Hawkins*, précité, par. 75. L'examen du seuil de fiabilité requiert un examen des dangers propres au oui-dire soulevés par la déclaration et la détermination de la question de savoir si les faits qui l'entourent [TRADUCTION] « [...] offrent suffisamment de garanties circonstancielle de fiabilité pour contrebalancer ces dangers » : voir *Hawkins*, précité, par. 75. L'accent reste toutefois mis sur les circonstances liées à la déclaration elle-même, et non sur des éléments étrangers à la fiabilité finale, tels que l'existence d'autres preuves confirmatives ou la réputation de véracité du déclarant.

[67] Comme je l'ai mentionné précédemment, les exceptions traditionnelles au oui-dire peuvent être utiles pour identifier les facteurs qui peuvent ou non servir de garanties circonstancielle de fiabilité. En ce qui concerne les documents commerciaux, la nature routinière de leur création, le fait qu'ils soient utilisés à des fins commerciales et l'absence de tout motif de déformer les renseignements enregistrés ont tous été identifiés dans l'exception traditionnelle du oui-dire comme des facteurs qui fournissent une certaine garantie circonstancielle de

⁴⁴ *Eisbrenner*, précité, note 3, par. 65.

⁴⁵ *Wilcox*, précité, note 39.

⁴⁶ *Lemay*, précité, note 40.

fiabilité justifiant la réception pour la véracité du contenu, qui constitue du oui-dire, de ces documents⁴⁷.

[Non souligné dans l'original.]

[39] Je conclus que le critère de nécessité a été rempli. Comme l'indique l'arrêt *Wilcox*, il n'est pas essentiel d'établir que la preuve par oui-dire proposée ne serait pas disponible sous une forme autre que par oui-dire lorsqu'il existe de fortes garanties circonstanciées de fiabilité, ce que je crois être le cas. Néanmoins, comme l'a fait remarquer le juge de la Cour de l'impôt dans la décision *Morrison*⁴⁸ :

[TRADUCTION] Même si des témoins des entreprises de fabrication de produits pharmaceutiques et de la banque étaient appelés à parler des documents, il est très improbable qu'ils puissent fournir des renseignements sur le contenu des documents au-delà de ce qui est indiqué dans les documents. Par conséquent, si les documents ne sont pas admis à titre de preuve de la véracité de leur contenu, la Cour n'y a pas accès ».

[40] Je conclus également que le critère du seuil de fiabilité est rempli. En l'espèce, les documents bancaires et les factures auraient été préparés et utilisés dans le cours normal des activités de la banque ou des fabricants de produits pharmaceutiques, selon le cas. Les circonstances entourant leur création constituent une garantie de fiabilité des renseignements contenus dans les documents. Ni la banque ni les fabricants de produits pharmaceutiques n'avaient de motif de falsifier ou de fabriquer ces documents commerciaux, puisque ni l'un ni l'autre n'a d'intérêt dans l'issue de l'appel.

[41] En ce qui concerne l'admissibilité des résumés, l'intimé a invoqué devant la Cour l'arrêt *R v. Scheel*⁴⁹ de la Cour d'appel de l'Ontario. Dans cet arrêt, la Cour a confirmé qu'un résumé des livres et des registres, reposant sur des éléments de preuve qui avaient été correctement admis, était admissible pour aider à comprendre l'ensemble du tableau représenté par des éléments de preuve documentaires volumineux. L'utilité des résumés dépend entièrement de la preuve des faits sur lesquels ils reposent. Dans la décision *Morrison*, le juge de première instance a

⁴⁷ *Wilcox*, précité, note 39, par. 67.

⁴⁸ Page 1374 de la transcription dans la décision *Morrison* (vol. 12), 14 mai 2018.

⁴⁹ [1978] OJ n° 888 (ONCA); voir également *Myatovic, Re 2012 IIROC 47* (Can IIRO); *R v. Ajise*, 2018 ONCA 494.

admis en preuve deux résumés de l'ARC, en tant que résumés du travail du vérificateur, dont l'un était en grande partie similaire à l'onglet N⁵⁰.

[42] L'onglet N représente un résumé préparé par l'ARC des renseignements contenus dans les documents bancaires. L'onglet M représente un résumé des conclusions de l'ARC sur les flux de trésorerie reposant sur les renseignements apparemment recueillis à partir des documents bancaires et d'autres sources. Ces deux documents sont utiles pour démontrer le travail de vérification effectué et étayer le témoignage de M. Monahan quant aux conclusions de l'ARC et sont donc admissibles à titre de preuve.

[43] En résumé, les relevés bancaires et les factures sont admissibles à titre de preuve de la véracité de leur contenu en vertu de l'exception de principe à la règle du oui-dire, parce qu'ils satisfont aux exigences de fiabilité et de nécessité. Les résumés sont admissibles à titre de preuve des travaux de vérification effectués.

[44] Le paragraphe 18.15(3) de la Loi sur la CCI concerne la procédure relative à une audience sous le régime de la procédure informelle de la Cour de l'impôt et prévoit que les règles strictes en matière de preuve ne s'appliquent pas. La disposition est rédigée comme suit :

« Par dérogation à la loi habilitante, la Cour n'est pas liée par les règles de preuve lors de l'audition de tels appels; ceux-ci sont entendus d'une manière informelle et le plus rapidement possible, dans la mesure où les circonstances et l'équité le permettent. »

[45] Comme l'a déterminé la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Selmeci*⁵¹, selon le paragraphe 18.15(3) de la Loi sur la CCI, un juge de la Cour de l'impôt dispose d'un pouvoir discrétionnaire élargi pour admettre une preuve par oui-dire lors d'une audience dans le cadre de la procédure informelle : « le juge de la Cour de l'impôt a toutefois un pouvoir discrétionnaire élargi et peut admettre un élément de preuve qui constitue du oui-dire même s'il n'était pas, par exemple, suffisamment nécessaire pour satisfaire au critère énoncé à l'arrêt *Khan*, précité, mais s'il était malgré tout pertinent et fiable ». ⁵² Dans l'arrêt *Khan*⁵³, il a été conclu qu'un juge du procès peut,

⁵⁰ Pages 1368, 1375, 1379 et 1381 de la transcription de la décision *Morrison*.

⁵¹ *Selmeci c. Canada*, 2002 CAF 293

⁵² *Ibid*, par. 8.

⁵³ *R c. Khan*, [1990] 2 R.C.S. 531 (CSC), [1990] A.C.S. n° 81.

en vertu d'une des exceptions à la règle d'exclusion du oui-dire, admettre un élément de preuve, s'il est convaincu que cet élément de preuve est à la fois nécessaire et fiable, même s'il s'agit d'un oui-dire et même s'il est inadmissible.

[46] Étant donné ma conclusion sur l'admissibilité des relevés bancaires et des factures en vertu de l'exception de principe à la règle du oui-dire, je n'ai pas besoin de recourir à une norme potentiellement plus souple pour l'admissibilité des éléments de preuve lors d'une audience sous le régime de la procédure informelle. Ma conclusion sur l'admissibilité des résumés ne change pas si l'on tient compte du paragraphe 18.15(3) de la Loi sur la CCI.

c) Question préliminaire – Le fardeau de la preuve concernant les hypothèses de fait

[47] La question du fardeau de la preuve dans les appels en matière d'impôt a été examinée en détail par la Cour de l'impôt dans la décision *Morrison*⁵⁴ et par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Eisbrenner*⁵⁵. Comme l'a fait remarquer la Cour d'appel fédérale, la question est particulièrement importante, compte tenu des éléments de preuve limités sur la propriété des produits pharmaceutiques et de la manière dont (ou si) les fiduciaires de CH ont fait l'acquisition des produits pharmaceutiques qu'elles avaient censément transférés aux participants. Comme on le verra plus loin dans les présents motifs, l'une des questions centrales du présent appel est de savoir si M. Parker était propriétaire des produits pharmaceutiques et s'il a transféré la propriété des produits pharmaceutiques à l'organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature, CKF.

[48] Comme dans la décision *Morrison*, l'appelant en l'espèce n'avait aucune connaissance du fonctionnement de l'arrangement relatif à CHT et ne savait pas s'il avait pu devenir propriétaire des produits pharmaceutiques qu'il avait censément donnés à CKF, ni comment il aurait pu devenir propriétaire de ces produits pharmaceutiques.

[49] Dans l'arrêt *Eisbrenner*, la Cour d'appel fédérale a conclu que, puisque l'appelant avait plaidé dans l'avis d'appel qu'il avait été propriétaire de plusieurs produits pharmaceutiques et qu'il les avait transférés à un organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature, il lui incombait de démontrer, selon une prépondérance

⁵⁴ *Morrison*, précitée, note 1, par. 65 à 110.

⁵⁵ *Eisbrenner*, précité, note 3, par. 24 à 52.

des probabilités, qu'il avait été propriétaire de ces produits pharmaceutiques précis. La Cour a déclaré qu'elle s'appuyait sur le principe bien établi en matière civile selon lequel la personne qui allègue un fait a le fardeau de prouver ce fait⁵⁶.

[50] En l'espèce, je n'ai pas besoin d'examiner le rôle de l'avis d'appel de l'appelant en ce qui concerne le fardeau de la preuve et la suggestion, par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Eisbrenner*, que ce qui est plaidé peut faire basculer le fardeau de la preuve des hypothèses de fait du ministre vers les faits plaidés par le contribuable⁵⁷. En l'espèce, comme dans de nombreux recours formés sous le régime de la procédure informelle de la Cour de l'impôt, l'avis d'appel contient peu de faits allégués, et aucun concernant la propriété ou le transfert des produits pharmaceutiques. Les faits présumés par le ministre et exposés dans sa réponse sont les seuls faits à l'appui de la cotisation de l'appelant.

[51] En conséquence, j'invoque le principe général selon lequel il incombe au contribuable de « démolir » les présomptions formulées par le ministre en établissant au moins une preuve *prima facie* que les présomptions formulées par le ministre sont incorrectes. Dans l'arrêt *Hickman Motors Ltd. c. R*⁵⁸, p. 5376, le juge L'Heureux-Dubé décrit ce processus :

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

L'appelant s'acquitte de cette charge initiale de « démolir » l'exactitude des présomptions du ministre lorsqu'il présente au moins une preuve *prima facie* [...] Il est établi en droit qu'une preuve non contestée ni contredite « démolit » les présomptions du ministre [...]

[Non souligné dans l'original.]

⁵⁶ *Eisbrenner*, précité, note 3, par. 47; *Sarmadi c. Canada*, 2017 CAF 131, par. 19.

⁵⁷ *Eisbrenner*, précité, note 3, par. 47 et 48.

⁵⁸ [1997] 2 R.C.S. 336, [1997] A.C.S. n° 62.

[52] Récemment, dans l'arrêt *Kufsky c. Canada*⁵⁹, la Cour d'appel fédérale (dans les motifs concordants de la juge Monaghan) a fait référence à la décision qu'elle avait rendue dans l'arrêt *Amiante Spec Inc. c. Canada*⁶⁰, où la Cour explique une preuve *prima facie* comme suit :

[23] Une preuve *prima facie* est celle qui est « étayée par des éléments de preuve qui créent un tel degré de probabilité en sa faveur que la Cour doit l'accepter si elle y ajoute foi, à moins qu'elle ne soit contredite ou que le contraire ne soit prouvé. Une preuve *prima facie* n'est pas la même chose qu'une preuve concluante, qui exclut la possibilité que toute conclusion autre que celle établie par cette preuve soit vraie » (*Stewart c. Canada*, 2000 CanLII 426 (CCI), [2000] T.C.J. No. 53 au paragraphe 23).

[24] Bien qu'il ne s'agisse pas d'une preuve concluante, « le fardeau de la preuve imposé au contribuable ne doit pas être renversé à la légère ou arbitrairement » considérant « qu'il s'agit de l'entreprise du contribuable » (*Voitures Orly inc. c. Canada*, 2005 CAF 425 au paragraphe 20).

[53] Il existe des exceptions à la règle générale. Il peut y avoir des situations où l'équité exige que le fardeau ne pèse pas sur le contribuable, notamment lorsque les hypothèses de fait invoquées relèvent exclusivement ou particulièrement de la connaissance du ministre⁶¹. Je suis d'accord avec l'intimé pour dire que ce n'est pas le cas en l'espèce. J'ai déterminé, comme l'a fait la Cour de l'impôt dans la décision *Morrison*⁶², que les faits pertinents se rapportant à l'arrangement relatif à CHT n'étaient pas exclusivement ou particulièrement connus du ministre. Alors que le ministre, après avoir effectué une vérification approfondie, a acquis une compréhension détaillée de l'arrangement relatif à CHT, ce qui n'est pas le cas de l'appelant, ce dernier avait la possibilité d'en apprendre davantage. Les faits auraient été connus par d'autres personnes ayant pris part à l'arrangement relatif à CHT et ne relevaient pas de la connaissance exclusive ou particulière du ministre, même si l'appelant ne les connaissait pas. Il ne serait pas injuste pour l'appelant en l'espèce de permettre au ministre de supposer des faits relatifs aux détails de l'arrangement relatif à CHT.

⁵⁹ 2022 CAF 66 (CanLII).

⁶⁰ 2009 CAF 139.

⁶¹ *Transocean Offshore Ltd. c. R.*, 2005 CAF 104, par. 35; *Anchor Pointe Energy Ltd. c. R.*, 2007 CAF 188, par. 36.

⁶² *Morrison*, précitée, note 1, par. 117.

[54] Je conclus donc que, conformément aux principes énoncés ci-dessus, il incombe à l'appelant de démolir les hypothèses de fait du ministre, telles qu'elles sont formulées dans la réponse, en établissant une preuve *prima facie* qui « démolit » les hypothèses du ministre.

[55] Ensuite, j'examine les questions juridiques au cœur de l'appel.

d) Validité du reçu

[56] Le défendeur soutient que l'appel devrait être rejeté au motif que le reçu de CKF était déficient.

[57] L'alinéa 118.1(2)a) de la Loi exige qu'un don soit attesté par le dépôt auprès du ministre d'un reçu contenant les renseignements prescrits. Le paragraphe 248(1) de la Loi précise que le terme « prescrit » signifie prescrit par règlement ou déterminé conformément aux règles prescrites par règlement. La partie XXXV du Règlement de l'impôt sur le revenu (le « Règlement »)⁶³ contient les dispositions pertinentes. L'article 3501 fournit une liste d'exigences pour qu'un reçu officiel soit considéré comme valide aux fins de la demande d'un crédit d'impôt pour dons de bienfaisance.

[58] Cette Cour⁶⁴ et la Cour d'appel fédérale⁶⁵ ont, à plusieurs reprises, commenté la nature stricte des exigences. Le non-respect de l'une de ces conditions porte un coup fatal à la demande de crédit d'impôt pour dons de bienfaisance.

[59] Dans le récent arrêt *Kueviakoe*, la Cour d'appel fédérale renvoie à diverses affaires⁶⁶ et reprend à son compte le passage suivant de la décision *Plante*⁶⁷ de la Cour de l'impôt :

[46] Il ne s'agit pas là d'exigences futiles et sans importance; bien au contraire, ce sont là des renseignements tout à fait fondamentaux et absolument nécessaires pour

⁶³ Le texte intégral des articles 3500 et 3501 du Règlement figure en annexe.

⁶⁴ *Afovia c. R.*, 2012 CCI 391; 9228-2987 *Québec Inc c. La Reine*, 2019 CCI 281; *Guobadia c. R.*, 2016 CCI 182.

⁶⁵ *Kueviakoe c. Canada*, 2021 CAF 64 [*Kueviakoe*]; *Castro c. R.*, 2015 CAF 225.

⁶⁶ *Sowah c. La Reine*, 2013 CCI 297, par. 19, conf. par 2015 CAF 103; *Bope c. La Reine*, 2015 CCI 120, par. 17 et 18; *Okafor c. La Reine*, 2018 CCI 31, par. 20 à 22.

⁶⁷ *Kueviako*, précité, note 65, par. 20, citant *Plante c. R.*, [2018] A.C.I. n° 20, [1999] 2 CCI 2631.

permettre la vérification d'une part de la justesse de la valeur indiquée et d'autre part, de la réalité même du don.

[47] De telles exigences visent à éviter les abus de toute nature et constituent un minimum pour qualifier la qualité d'un don pouvant générer un crédit d'impôt à l'avantage du contribuable donateur.

[48] À défaut de rencontrer les exigences prévues quant au contenu des renseignements que doit contenir un reçu, il devra être écarté faisant ainsi perdre les bénéfices fiscaux à son détenteur. [...]

[60] En l'espèce, l'intimé soutient que le reçu de CKF n'est pas un reçu valide, car il n'indique pas le lieu ou la localité où le reçu a été délivré, comme l'exige l'alinéa 3501(1)d) du Règlement. J'abonde dans le même sens. Le reçu que M. Parker a reçu de CKF⁶⁸ comporte l'adresse de l'organisme de bienfaisance, mais pas l'adresse à laquelle le reçu a été délivré.

[61] Une question similaire s'est posée dans l'arrêt *Kueviakoe*. La Cour d'appel fédérale a déterminé que lorsqu'un reçu n'indique pas séparément le lieu de sa délivrance, il doit être rejeté au motif qu'il n'est pas conforme⁶⁹. L'adresse de l'organisme de bienfaisance ne suffit pas; l'adresse de délivrance des reçus doit être mentionnée séparément⁷⁰.

[62] Le reçu de CKF ne répond donc pas aux exigences de l'alinéa 3501(1)d) du Règlement et n'est pas valable. Cette décision est suffisante pour rejeter l'appel de l'appelant. Toutefois, étant donné qu'une grande partie de l'audience a été consacrée au prétendu don de produits pharmaceutiques par l'appelant à CKF, j'ai examiné les arguments des parties sur la question de savoir si un don avait été fait.

⁶⁸ Pièce R-1, onglet 1, production de la déclaration, page 65.

⁶⁹ *Kueviakoe*, précité, note 65, par. 15.

⁷⁰ *Ibid.*

e) Don

i) La législation

[63] Le paragraphe 118.1(3) de la Loi⁷¹ prévoit qu'un particulier peut demander un crédit d'impôt au titre d'un don fait à un organisme de bienfaisance enregistré. Le montant du crédit d'impôt est établi en fonction du montant du don. Le crédit d'impôt ne peut pas dépasser le montant du don.

ii) Les éléments qui composent un don

[64] Le « don » n'est pas défini dans la Loi. Les éléments essentiels ont été établis par la jurisprudence. Dans l'arrêt *Friedberg*⁷², la Cour d'appel fédérale a écrit ce qui suit :

« 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 contrepartie⁷³. »

[65] Dans l'arrêt *McNamee v. McNamee*⁷⁴, la Cour d'appel de l'Ontario a précisé les éléments essentiels d'un « don » :

24. Les conditions essentielles d'un don juridiquement valide ne sont pas controversées. Il doit y avoir (1) intention de faire un don de la part du donateur, sans contrepartie ni attente de rémunération, (2) acceptation du don par le donataire, et (3) acte suffisant de transmission ou de transfert du bien pour conclure la transaction⁷⁵.

⁷¹ Le texte intégral du paragraphe 118.1(3) et les définitions du paragraphe 118.1(1) figurent en annexe.

⁷² *Friedberg c. La Reine*, 92 D.T.C 6031 (CAF), p. 6032, [1991] A.C.F. n° 1255 [*Friedberg*]; *Maréchaux c. La Reine*, 2010 CAF 287; *Kossow c. La Reine*, 2013 CAF 283.

⁷³ *Friedberg*, Ibid, p. 6032.

⁷⁴ 2011 ONCA 533.

⁷⁵ *Cochrane v. Moore* (1890), 25 QBD 57 (CA), p. 72 et 73; Mary Jane Mossman and William F. Flanagan, *Property Law: Cases and Commentary* (Toronto, Emond Montgomery, 1998), p. 441; Bruce Ziff, *Principles of Property Law*, 5^e éd. (Toronto, Carswell, 2010), p 157.

[66] Selon ces définitions, le don comporte trois éléments :

1. il doit y avoir transfert volontaire d'un bien;
2. le bien doit appartenir au donateur immédiatement avant le transfert;
3. le donateur doit avoir l'intention de faire un don, sans avantage, ni contrepartie, ni attente de rémunération, ce que l'on appelle souvent l'« intention libérale »⁷⁶.

iii) Propriété et transfert de bien

[67] L'intimé soutient qu'un élément essentiel d'un don fait défaut, à savoir que l'appelant n'a effectué aucun transfert de bien au profit de CKF⁷⁷. L'intimé soutient que l'appelant n'a jamais acquis les produits pharmaceutiques et qu'il n'a donc pas pu en faire don.

[68] Dans sa réponse, l'intimé formule les hypothèses suivantes concernant la propriété et le prétendu transfert de produits pharmaceutiques, applicables à tous les participants à l'arrangement relatif à CHT, y compris M. Parker :

[TRADUCTION] 12.44 les participants n'ont jamais pris possession physique de produits pharmaceutiques;

12.45 les participants n'ont jamais acquis le titre de produits pharmaceutiques;

12.46 les organismes de bienfaisance recueillant des dons en nature n'ont jamais pris possession de produits pharmaceutiques au Canada;

12.47 aucun produit pharmaceutique n'est jamais entré au Canada;

12.48 les fiducies de CHT n'ont jamais acquis le titre des produits pharmaceutiques;

12.49 le constituant a déclaré avoir acheté tous les produits pharmaceutiques en vrac auprès d'une société chypriote, K.P. Innovispharm Limited;

⁷⁶ *Mariano c. R*, 2015 CCI 244.

⁷⁷ Pages 199 à 204 de la transcription.

12.50 les produits pharmaceutiques ont été fabriqués et achetés sur un marché extérieur au Canada et ont été distribués par les fabricants étrangers à des pays du tiers monde à des fins d'aide humanitaire;

12.51 les produits pharmaceutiques n'ont jamais été destinés à être importés au Canada;

12.52 les produits pharmaceutiques n'ont jamais été destinés à être utilisés par les consommateurs canadiens;

[69] Dans sa réponse, l'intimé formule les hypothèses suivantes en ce qui concerne le transfert présumé de produits pharmaceutiques effectué par M. Parker au profit de CKF :

12.61 l'appelant n'a ni pris possession d'un produit pharmaceutique ni n'en a acquis le titre;

12.62 l'appelant a signé un acte de donation stipulant qu'il transférerait les produits pharmaceutiques acquis dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT à Choson Kallah Fund de Toronto.

[70] Aucune hypothèse n'a été formulée en ce qui concerne la possession, le titre ou la propriété des produits pharmaceutiques par KP Innovispharm ou Crunin/la fiducie de CH, ni en ce qui concerne l'accord de vente et d'approvisionnement conclu entre KP Innovispharm et Crunin/la fiducie de CH.

[71] M. Parker reconnaît qu'il n'a jamais pris possession de produits pharmaceutiques. Il conteste le fait qu'il n'a pas acquis de titre de propriété sur les produits pharmaceutiques. Il pensait que les produits pharmaceutiques lui appartenaient. L'appelant a présenté comme preuve le certificat reçu du Canadian Humanitarian Trust XVIII (le « certificat »)⁷⁸.

[72] Le certificat indique que M. Parker a le droit de recevoir une distribution de 52 unités de ME de l'OMS et que M. Parker est le propriétaire des unités indiquées dans l'annexe ci-jointe. La liste énumère divers produits pharmaceutiques accompagnés de montants, indiqués comme étant leur [TRADUCTION] « prix » et leur [TRADUCTION] « valeur ». La [TRADUCTION] « valeur des produits

⁷⁸ Page 52 de la transcription.

pharmaceutiques » totale indiquée est de 52 449,12 \$, avec une [TRADUCTION] « charge[sic] » de 8 320 \$. La somme nette est de 44 129 \$.

[73] Le certificat fourni par M. Parker a été photocopié et comprend les pages 1, 3 et 5, mais il manque les pages 2 et 4. À la lumière de ce qui semble être des certificats identiques, pour les Canadian Humanitarian Trusts XI et XVI présentés comme des exemples de certificats⁷⁹, et également comme les certificats des appelants dans la décision *Morrison* et dans l'arrêt *Eisbrenner*⁸⁰, on s'attendrait à voir trois endossements/« actes de transfert » sur la deuxième page manquante. Le premier endossement/acte de transfert de l'exemple de certificat stipule ce qui suit :

[TRADUCTION]

Par les présentes, je transfère, donne, cède, transmets et rends tous mes titres dans les unités énumérées aux présentes à Choson Kallah Fund de Toronto, et ce, de manière inconditionnelle et absolue. À cette fin, je déclare, par ailleurs, qu'il est dans mon intention que lesdits droits dans les unités susmentionnées soient absolument dévolus à la date du présent acte de transfert, sous la seule réserve d'un privilège sur le titre desdites unités.

La remise d'une copie du présent acte de transfert constituera l'autorisation d'effectuer en mon nom le transfert et la cession des unités à l'organisme susmentionné.

[74] Un espace est réservé à la date, à la signature du cédant et au nom du cessionnaire. Dans les exemples de certificats, cet endossement/acte de transfert a été signé par le participant.

[75] Le deuxième endossement/acte de transfert prévoit une nouvelle cession, apparemment à l'organisme de bienfaisance distributeur.

[76] Un espace est réservé à la date, à la signature du cédant et au nom du nouveau cessionnaire. Dans les exemples de certificats, cet endossement/acte de transfert a été signé.

[77] Le troisième endossement/acte de transfert prévoit la possibilité d'une nouvelle cession. Un espace est réservé à la date, à la signature du cédant et au nom

⁷⁹ Pièce R-2, onglet G.

⁸⁰ Pièces A-24, A-29 et R-20 dans la décision *Morrison* et dans l'arrêt *Eisbrenner*.

du nouveau cessionnaire. Toutefois, dans les exemples de certificats, cet espace a été laissé en blanc.

[78] Sans les pages manquantes, il n'existe aucune preuve du prétendu transfert des unités de ME de l'OMS de M. Parker à CKF, bien que le ministre ait supposé dans sa réponse qu'il existait un tel acte de transfert signé par l'appelant. Même si une copie intégrale du certificat avait été fournie avec l'endossement/l'acte de transfert des unités de ME de l'OMS à CKF signé par M. Parker, cela n'aurait aucune incidence sur les conclusions auxquelles je suis parvenu plus loin.

[79] Dans la décision *Morrison*, les certificats ont été considérés comme de « simples pièces sans valeur », car les produits pharmaceutiques n'ont pas été acquis par KP Innovispharm au début de la chaîne d'acquisition :

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

[Non souligné dans l'original.]

[80] Après avoir examiné le contenu du certificat, la Cour d'appel fédérale a confirmé la conclusion de la Cour de l'impôt selon laquelle les certificats étaient des « pièces sans valeur »⁸¹.

[81] En l'espèce, comme dans la décision *Morrison*, l'intimé fait valoir l'absence d'élément de preuve concernant l'acquisition prétendue de produits pharmaceutiques par KP Innovispharm auprès des fabricants. Selon l'arrangement

⁸¹ *Eisbrenner*, précité, note 3, par. 74.

relatif à CHT, KP Innovispharm devait transférer les produits pharmaceutiques à Crunin, le constituant, qui devait transférer les produits pharmaceutiques à la fiducie de CH, par l'intermédiaire duquel les produits pharmaceutiques étaient censés être distribués aux bénéficiaires de la fiducie/participants à l'arrangement relatif à CHT. En l'absence d'achat par KP Innovispharm, il manque un maillon dans la prétendue chaîne de transferts.

[82] M. Monahan a déclaré qu'il pensait que tous les médicaments achetés dans le cadre de l'arrangement relatif à CHT étaient utilisés à des fins humanitaires; toutefois, l'ARC n'a trouvé aucune preuve permettant de conclure que KP Innovispharm (ou toute autre personne ou entité associée à l'arrangement relatif à CHT) a acheté les produits pharmaceutiques et les a vendus à M. Crunin. KP Innovispharm ne faisant pas partie de la chaîne, il n'y a pas eu de transfert de titre ou de propriété à Crunin/la fiducie de CH; toute la chaîne est rompue. L'ARC a examiné des milliers de documents, mais aucun ne montrait la participation de KP Innovispharm.

[83] M. Monahan a déclaré que, lorsque l'ARC a communiqué avec eux, les fabricants ont répondu qu'ils n'avaient jamais entendu parler de KP Innovispharm, qu'ils n'avaient jamais traité avec elle et qu'ils n'avaient jamais reçu de bon de commande de sa part. Les extraits suivants sont tirés de l'interrogatoire de M. Monahan par l'avocat de l'intimé :

[TRADUCTION]

Q. Vous avez indiqué que vous aviez communiqué avec les promoteurs au cours de la vérification.

R. C'est exact.

Q. Et vous avez demandé des renseignements sur la facturation et l'expédition – tout document démontrant que quelqu'un associé à CHT est effectivement entré en possession de produits pharmaceutiques, n'est-ce pas?

R. C'est exact.⁸²

[...]

Q. Qu'est-ce que les promoteurs vous ont finalement donné?

⁸² Page 133 de la transcription.

R. Eh bien, dès le début, les promoteurs nous ont fourni un document appelé le certificat d'analyse – voulez-vous que je développe?⁸³

[...]

Q. D'accord. On vous fournit donc ces certificats. Ces certificats indiquent-ils l'identité de l'acheteur?

R. Non. Les certificats sont des documents strictement techniques. J'ai donc présenté les renseignements suivants : numéro de lot, fabricant, date de fabrication, produits, ce genre de choses – les matières premières, devrais-je dire. Mais aucun renseignement sur l'acheteur, aucune information de ce genre. La quantité pour le lot, par exemple, serait précisée, mais à part ça, rien.

Q. D'accord. Une fois en possession de ces certificats d'analyse, quelle a été l'étape suivante de votre vérification?⁸⁴

R. Eh bien, [...] et nous avons ensuite écrit aux fabricants, à chacun d'entre eux, pour leur demander de nous aider en expliquant qu'on nous avait dit qu'une société appelée KP Innovis Pharm avait acheté des produits pharmaceutiques et les revendait. Ce sont les numéros de lots qui ont été identifiés, et nous leur avons demandé divers documents de soutien, des factures d'achat, des documents d'expédition, des factures – tout⁸⁵.

[...]

Q. Et quelle a été la réponse que vous avez reçue des fabricants de produits pharmaceutiques pour les années 2004, 2005 et 2006?

R. Les réponses étaient positives. La plupart des fabricants se sont montrés très coopératifs. Nous avons parfois dû adresser des demandes ultérieures à l'autorité compétente, mais la réponse constante était que personne n'avait jamais entendu parler de KP Innovis Pharm, n'avait jamais traité avec elle, n'avait jamais reçu de bon de commande de sa part ou de communication. Elle n'a jamais été mentionnée dans aucune autre communication.⁸⁶

[...]

⁸³ Page 134 de la transcription.

⁸⁴ Page 135 de la transcription.

⁸⁵ Page 136 de la transcription.

⁸⁶ Page 139 de la transcription.

M^E ZSIGO : Q. Oui. Donc, M. Monahan, nous avons identifié plusieurs entités associées à l'abri fiscal de CHT, n'est-ce pas?

R. Exact.

Q. Cruden Investments.

R. Oui.

Q. KPI.

R. Oui.

Q. Divers organismes de bienfaisance.

R. Oui.

Q. D'accord. Avez-vous trouvé des documents, qu'il s'agisse de documents d'expédition ou de facturation, montrant que l'une de ces entités associées à la mise en œuvre des abris fiscaux de CHT était en possession physique ou avait un autre titre légal ou un intérêt possessif sur les produits pharmaceutiques?

R. Non, je n'ai trouvé aucun document.

Q. D'accord⁸⁷.

[...]

M^E ZSIGO : Q. M. Monahan, voulez-vous développer – ou y a-t-il quelque chose – puisque vous êtes à la barre, y a-t-il une précision que vous voulez apporter à ce sujet?

R. Oui, je pense que nous avons essayé pendant très longtemps d'établir l'équipe de propriétaires. [...]

[...]

A. [...] Nous nous attendions à constater que KPI était l'acheteur auprès des fabricants, mais nous n'avons jamais pu trouver de document montrant que KPI avait acheté ces médicaments, [...], mais ce que nous avons pu démontrer, c'est que KP Innovis Pharm ne faisait pas partie de cette chaîne. Ainsi, si elle ne détenait pas le titre de propriété, elle n'avait pas la possibilité de rédiger l'accord de vente et d'approvisionnement pour Cruden et de vendre ces médicaments légalement à Cruden. Et donc, c'est toute la chaîne qui s'effondre. Elle ne pouvait pas transférer

⁸⁷ Pages 141 et 142 de la transcription.

le titre de propriété au fiduciaire, le fiduciaire ne pouvait pas distribuer à partir de la fiducie, et ainsi de suite, parce que la chaîne de propriété avait déjà été rompue. Nous avons essayé de trouver cette information, nous l'avons cherchée, sans succès. Cette information ne figurait nulle part. Et nous avons – comme je pense l'avoir dit plus tôt, des milliers de documents, et rien ne montrait la participation de KP Innovis Pharm⁸⁸.

[Non souligné dans l'original.]

[84] En ce qui concerne les factures présentées en preuve dans la présente audience, l'intimé a demandé à la Cour de faire la même constatation que celle faite par la Cour de l'impôt dans la décision *Morrison*, à savoir que :

150 [...] Aucune des factures fournies par les fabricants ne fait état de la vente des produits pharmaceutiques à KP Innovispharm, à Crunin ou à CHT ni ne fait référence à la livraison des produits pharmaceutiques à KP Innovispharm, Crunin ou CHT.

[85] Compte tenu des éléments de preuve dont je suis saisi, j'en viens à la même conclusion.

[86] De même, en ce qui concerne les documents bancaires présentés en preuve dans la présente audience, l'intimé soutient, et je suis d'accord, que les documents bancaires ne reflètent pas les flux de trésorerie de KP Innovispharm, de Crunin ou de la fiducie de CH vers les fabricants de produits pharmaceutiques pour l'achat de produits pharmaceutiques.

[87] Dans la décision *Morrison*, la Cour de l'impôt a conclu, à la lumière de l'ensemble des éléments de preuve concernant les résultats de la vérification de l'arrangement relatif à CHT et en l'absence de preuve contraire, que les certificats ne constituaient pas une preuve fiable que les produits pharmaceutiques avaient été acquis par la fiducie de CH et distribués aux appelants. La Cour de l'impôt a conclu que M. Morrison n'avait pas fait de don en nature de produits pharmaceutiques : « En termes simples, peu importe les déclarations de la WHI dans les documents du Programme de CHT (notamment les certificats), les appelants ne pouvaient faire don d'aucun produit pharmaceutique [...] [à Choson Kallah Fund]⁸⁹ ». La conclusion de la Cour de l'impôt selon laquelle M. Morrison n'était

⁸⁸ Pages 144 et 145 de la transcription.

⁸⁹ *Morrison*, précitée, note 1, par. 153.

pas propriétaire des produits pharmaceutiques qu'il avait censément donnés à l'organisme de bienfaisance recueillant des dons en nature a été confirmée en appel dans l'arrêt *Eisbrenner*⁹⁰.

[88] À la lumière du témoignage de M. Monahan à la présente audience concernant la vérification de l'arrangement relatif à CHT, et en l'absence de toute preuve que des produits pharmaceutiques ont été acquis par KP Innovispharm, j'ai conclu que le certificat reçu par l'appelant n'est pas une preuve fiable que des produits pharmaceutiques ont été acquis par le CHT XVIII et distribués par le CHT XVIII à l'appelant. En conséquence, j'ai conclu que l'appelant n'était pas propriétaire des produits pharmaceutiques qu'il prétendait avoir donnés à CKF. Il incombe à l'appelant de démolir l'hypothèse du ministre selon laquelle il n'avait pas de titre de propriété sur les produits pharmaceutiques. J'ai déterminé que l'appelant n'a pas présenté de preuve *prima facie* pour démolir l'hypothèse du ministre.

[89] J'ai conclu que l'appelant n'a pas transféré de biens et n'a donc pas fait de don à CKF. Pour ce motif uniquement, l'appel de l'appelant est également rejeté.

f) L'intention libérale

[90] L'autre argument de l'intimé est que le transfert prétendu de produits pharmaceutiques à CKF n'est pas considéré comme un don parce que l'appelant n'avait pas l'« intention libérale » de faire un don à un organisme de bienfaisance.

[91] L'exigence d'une intention libérale découle de la signification jurisprudentielle d'un « don » (mentionnée ci-dessus), à savoir « le transfert volontaire du bien d'un donateur à un donataire, en échange duquel le donateur ne reçoit pas d'avantage ni de contrepartie »⁹¹.

[92] L'intimé affirme qu'il y a deux raisons pour lesquelles l'appelant n'avait pas d'intention libérale. En premier lieu, l'appelant [TRADUCTION] « savait que sa participation à l'arrangement relatif à CHT lui ferait réaliser un bénéfice ou l'enrichirait »⁹². D'un point de vue numérique, l'appelant a donné 14 612 \$ en espèces et a reçu des reçus d'impôt d'organismes de bienfaisance pour un prétendu montant total de dons de 58 741 \$, ce qui a donné lieu à une demande de crédit

⁹⁰ *Eisbrenner*, précité, note 3, par. 74.

⁹¹ *Friedberg*, précité, note 72, p. 6032.

⁹² Réponse, par. 15.2.

d'impôt de 23 563 \$ ou à un [TRADUCTION] « avantage net » de 8 951 \$ (c.-à-d. le montant du crédit d'impôt moins le montant des dons en espèces)⁹³.

[93] En second lieu, l'intimé prétend que M. Parker n'avait pas d'intention libérale parce que, comme l'a déclaré M. Parker, sa participation à l'arrangement relatif à CHT visait à réduire ses impôts⁹⁴. M. Parker est d'accord avec l'hypothèse formulée par l'intimé dans sa réponse (par. 12.64) selon laquelle il [TRADUCTION] « a conclu l'arrangement relatif à CHT pour obtenir un avantage fiscal supérieur à la valeur du paiement en espèces et non pour faire un don de bienfaisance à un organisme de bienfaisance canadien enregistré ». L'intimé n'a fait référence à aucune jurisprudence pour soutenir son observation sur l'intention libérale.

[94] La question de savoir si le contribuable avait une « intention libérale » s'est posée dans la décision *Morrison*, bien que le contexte ait été différent. Dans la décision *Morrison*, c'est à la fois le don en espèces et le don en nature pour l'arrangement relatif à CHT qui étaient en litige. La Cour de l'impôt s'est penchée sur la question de savoir si le « reçu d'impôt gonflé » pour le don en nature de CHT annulait l'intention libérale de M. Morrison en ce qui concerne le don en espèces de CHT. La Cour de l'impôt a cité *Castro*⁹⁵, un arrêt de la Cour d'appel fédérale, à l'appui de la proposition selon laquelle le reçu d'impôt gonflé pour le prétendu don en nature de M. Morrison n'était pas, en soi, un avantage qui viderait le don en espèces de sa substance. La Cour de l'impôt a reconnu qu'un reçu d'impôt gonflé associé à d'autres circonstances peut annuler le droit à un crédit d'impôt, mais elle a estimé que ces autres circonstances n'existaient pas. Dans l'arrêt *Eisbrenner*, la Cour d'appel fédérale n'a pas abordé la question de l'intention libérale, car elle n'a pas été soulevée en appel.

[95] En l'espèce, la question est potentiellement différente de celle examinée par la Cour de l'impôt dans la décision *Morrison* en ce qui concerne l'arrangement relatif à CHT, étant donné qu'un crédit d'impôt pour activités de bienfaisance a été accordé pour le don en espèces de M. Parker. La question de savoir si un reçu d'impôt gonflé pour le prétendu don en nature vicie le don en espèces en tant que don n'est plus un problème.

⁹³ Réponse, par. 13.6.

⁹⁴ Transcription, page 45, lignes 1 à 11.

⁹⁵ *Canada c. Castro*, 2015 CAF 225 [*Castro*].

[96] La seule question qui subsiste est celle du prétendu don en nature et l'argument de l'intimé sur l'« intention libérale » ne reconnaît pas ce fait. Même si l'intimé devait soutenir que l'appelant n'avait pas d'intention de faire un don en nature, parce que l'appelant savait qu'il tirerait profit de ce don en recevant un reçu d'impôt « gonflé », d'autres éléments de preuve sur la valeur du prétendu don en nature et des observations sur le droit pertinent seraient nécessaires.

[97] Compte tenu du fait que l'intimé ne l'a pas fait et de ma conclusion sur les autres arguments de l'intimé, qui sont tous suffisants pour régler le présent appel, je n'ai pas examiné la question de savoir si, si les produits pharmaceutiques avaient été transférés à CKF, l'appelant n'avait pas d'« intention libérale », de sorte qu'il n'y a pas eu de don.

g) Courtoisie judiciaire

[98] L'intimé fait valoir qu'en vertu des principes de courtoisie judiciaire, je devrais suivre la décision du juge Owen dans la décision *Morrison*, à moins qu'il n'y ait une raison convaincante de s'écarter de cette décision. Ils affirment qu'étant donné que *Morrison* et *Parker* ont tous deux participé à l'arrangement relatif à CHT, l'espèce devrait aboutir au même résultat.

[99] La Cour d'appel fédérale a résumé ce concept juridique dans la décision *Canada (Citoyenneté et Immigration) c. Kassab*⁹⁶ :

35 La doctrine de courtoisie judiciaire a pour effet d'empêcher que la même question de droit soit tranchée différemment par les membres du même tribunal. Cette doctrine promeut la certitude et la prévisibilité du droit. La doctrine est une manifestation du principe de *stare decisis*. La Cour fédérale a appliqué la doctrine, en concluant que, bien que les décisions rendues par d'autres juges aient une force persuasive et qu'une grande importance doive leur être accordée, le juge peut écarter une décision antérieure lorsqu'il est convaincu que celle-ci est erronée et qu'il peut fournir des motifs convaincants à l'appui de cette opinion (*Apotex Inc. c. Allergan Inc.*, 2012 CAF 308, 440 N.R. 269, au paragraphe 47, citant *Dela Fuente c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, 2005 CF 992, 276 F.T.R. 241, au paragraphe 29 et *Stone c. Canada (Procureur général)*, 2012 CF 81, 404 F.T.R. 104, au paragraphe 12).

[100] Comme l'indique l'arrêt *Kassab*, la courtoisie judiciaire concerne « la même question de droit » et non les conclusions de fait qui doivent clairement être rendues

⁹⁶ 2020 CAF 10 [*Kassab*].

exclusivement sur la base des éléments de preuve dont dispose le juge qui préside. En l'espèce, je n'invoque pas la courtoisie judiciaire parce que je suis liée, en raison de l'application du principe du *stare decisis*, par la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Eisbrenner*, en ce qui concerne les questions juridiques tranchées dans cette affaire.

[101] Comme je l'ai déjà indiqué, j'ai suivi les orientations de l'arrêt *Eisbrenner* en ce qui concerne les questions juridiques préliminaires relatives à l'admissibilité des éléments de preuve et au rôle des hypothèses. La question de savoir si l'appelant a transféré des biens est une question de fait, que j'ai tranchée en me fondant sur les éléments de preuve dont je dispose. Mes conclusions sur ces trois questions sont conformes aux conclusions de la Cour de l'impôt dans la décision *Morrison*. La question de l'intention libérale est différente de celle soumise à la Cour dans la décision *Morrison* et je n'ai pas fait de détermination. La question de la validité du reçu de CKF n'a pas été soumise à la Cour dans la décision *Morrison* et l'arrêt *Eisbrenner*.

VI. CONCLUSION

[102] Pour les motifs qui précèdent, l'appel de l'appelant est rejeté sans dépens.

Signé à Toronto (Ontario), ce 8^e jour de juin 2023.

« Monica Biringer »

La juge Biringer

Annexe : Dispositions législatives pertinentes (en vigueur en 2006).

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.), dans sa version modifiée.

Définitions

118.1(1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

total des dons de bienfaisance Quant à un particulier pour une année d'imposition, le total des montants représentant chacun la juste valeur marchande d'un don (à l'exclusion de celui dont la juste valeur marchande est incluse dans le total des dons à l'État, le total des dons de biens culturels ou le total des dons de biens écosensibles du particulier pour l'année) qu'il a fait au cours de l'année ou d'une des cinq années d'imposition précédentes (mais non au cours d'une année pour laquelle il a demandé une déduction en application du paragraphe 110(2) dans le calcul de son revenu imposable) aux entités suivantes, dans la mesure où ces montants n'ont été ni déduits dans le calcul de son revenu imposable pour une année d'imposition se terminant avant 1988, ni inclus dans le calcul d'un montant déduit en application du présent article dans le calcul de son impôt payable en vertu de la présente partie pour une année d'imposition antérieure :

- a) organismes de bienfaisance enregistrés;
- b) associations canadiennes enregistrées de sport amateur;
- c) sociétés d'habitation résidant au Canada et exonérées, en application de l'alinéa 149(1)i), de l'impôt payable en vertu de la présente partie;
- d) municipalités du Canada;
- e) Organisation des Nations Unies ou institutions qui lui sont reliées;
- f) universités situées à l'étranger, visées par règlement et qui comptent d'ordinaire, parmi leurs étudiants, des étudiants venant du Canada;
- g) œuvres de bienfaisance situées à l'étranger et auxquelles Sa Majesté du chef du Canada a fait un don au cours de l'année d'imposition du particulier ou au cours des douze mois précédant cette année;
- g.1) Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province. (total charitable gifts)

[...]

Attestation du don

(2) Pour qu'un don soit inclus dans le total des dons de bienfaisance, le total des dons à l'État, le total des dons de biens culturels ou le total des dons de biens

écosensibles, son versement doit être attesté par la présentation au ministre des documents suivants :

- a) un reçu contenant les renseignements prescrits;
- b) s'il s'agit d'un don visé à la définition de *total des dons de biens culturels* au paragraphe (1), le certificat délivré en vertu du paragraphe 33(1) de la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*;
- c) s'il s'agit d'un don visé à la définition de *total des dons de biens écosensibles* au paragraphe (1), les deux attestations mentionnées à cette définition.

Crédits d'impôt pour dons

(3) Un particulier peut déduire dans le calcul de son impôt payable en vertu de la présente partie pour une année d'imposition un montant qui ne dépasse pas le montant calculé selon la formule suivante :

$$A \times B + C \times D + E \times F$$

où :

A

représente le taux de base pour l'année;

B

le moins élevé de 200 \$ et du total des dons du particulier pour l'année;

C

le taux individuel le plus élevé pour l'année;

D

le montant suivant :

- **(a)** dans le cas d'une fiducie (autre qu'une succession assujettie à l'imposition à taux progressifs ou une **fiducie admissible pour personnes handicapées** au sens du paragraphe 122(3)), le montant, le cas échéant, de l'excédent total de ses dons pour l'année sur 200 \$, et

- (b) dans les autres cas, le moins élevé des montants suivants :
 - i) le montant correspondant à l'excédent du total des dons du particulier pour l'année sur 200 \$;
 - ii) l'excédent éventuel du montant imposable du particulier pour l'année en application du paragraphe 117(2) sur le premier montant pour l'année visé à l'alinéa 117(2)e);

E

29 %;

F

le montant correspondant à l'excédent du total des dons du particulier pour l'année sur le total de 200 \$ et le montant représenté par l'élément D.

Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, dans sa version modifiée.

PARTIE XXXV

Reçus de dons

Interprétation

3500 Dans la présente partie,

fiducie de bienfaisance d'employés s'entend d'un organisme de bienfaisance enregistré qui est organisé dans le but de remettre à d'autres organismes de bienfaisance enregistrés les dons recueillis auprès des employés par un employeur; (employees' charity trust)

reçu officiel s'entend d'un reçu remis pour l'application des paragraphes 110.1(2) ou (3) ou 118.1(2), (6) ou (7) de la Loi, sur lequel figurent les détails exigés par les articles 3501 ou 3502; (reçu officiel)

formule de reçu officiel s'entend de tout formulaire imprimé dont dispose un organisme enregistré ou un autre bénéficiaire d'un don et qui peut être rempli, ou qui devait être rempli à l'origine, en tant que reçu officiel par cet organisme; (official receipt form)

autre bénéficiaire d'un don s'entend d'une personne visée à qui un contribuable fait un don, visée à l'un des sous-alinéas 110(1)a)(iii) à (vii), aux alinéas 110(1)b) ou c), à l'alinéa 110.1(3)b à la définition de « total des dons à l'État » au paragraphe 118.1(1), à l'alinéa b) de la définition de « total des dons de biens culturels » au paragraphe 118.1(1), à l'un des alinéas c) et g) de la définition de « total des dons de bienfaisance » au paragraphe 118.1(1) ou à l'alinéa 118.1(6)b) de la Loi; (autre bénéficiaire d'un don)

organisation enregistrée s'entend d'un organisme de bienfaisance enregistré, d'une association canadienne de sport amateur enregistrée ou d'un organisme national de service artistique enregistré. (registered organization)

Contenu des reçus

3501(1) Tout reçu officiel délivré par une organisation enregistrée doit énoncer qu'il s'agit d'un reçu officiel aux fins de l'impôt sur le revenu et indiquer clairement, de façon à ce qu'ils ne puissent être modifiés facilement, les détails suivants :

- a) le nom et l'adresse au Canada de l'organisation ainsi qu'ils sont enregistrés auprès du ministre;
- b) le numéro d'enregistrement attribué par le ministre à l'organisation;
- c) le numéro de série du reçu;
- d) le lieu ou l'endroit où le reçu a été délivré;
- e) lorsque le don est un don en espèces, le jour ou l'année où le don a été reçu;
- e.1) lorsque le don est un don de biens autres que des espèces,
 - (i) le jour où le don a été reçu,
 - (ii) une brève description du bien; et
 - (iii) le nom et l'adresse de l'évaluateur du bien si une évaluation a été faite;
- f) le jour où le reçu a été délivré, si ce jour diffère du jour visé à l'alinéa e) ou e.1);

g) le nom et l'adresse du donateur, y compris, dans le cas d'un particulier, son prénom et son initiale;

h) celle des sommes ci-après qui est applicable :

i) au montant du don en espèces, ou

ii) lorsque le don est un don de biens autres que des espèces, à la juste valeur marchande du bien au moment où le don a été fait; et

i) la signature, ainsi qu'il est prévu au paragraphe (2) ou (3), d'un particulier compétent qui a été autorisé par l'organisation à accuser réception des dons.

(1.1) Tout reçu officiel délivré par un autre bénéficiaire d'un don doit énoncer qu'il s'agit d'un reçu officiel aux fins de l'impôt sur le revenu et indiquer clairement, de façon à ce qu'ils ne puissent être modifiés facilement, les détails suivants :

a) le nom et l'adresse de l'autre bénéficiaire d'un don;

b) le numéro de série du reçu;

c) le lieu ou l'endroit où le reçu a été délivré;

d) lorsque le don est un don en espèces, le jour ou l'année où le don a été reçu;

e) lorsque le don est un don de biens autres que des espèces :

(i) le jour où le don a été reçu,

(ii) une brève description du bien; et

(iii) le nom et l'adresse de l'évaluateur du bien si une évaluation a été faite;

f) le jour où le reçu a été délivré, si ce jour diffère du jour visé à l'alinéa d) ou e);

g) le nom et l'adresse du donateur, y compris, dans le cas d'un particulier, son prénom et son initiale;

h) celle des sommes ci-après qui est applicable :

i) au montant du don en espèces, ou

ii) lorsque le don est un don de biens autres que des espèces, à la juste valeur marchande du bien au moment où le don a été fait; et

i) la signature, ainsi qu'il est prévu au paragraphe (2) ou (3.1), d'un particulier responsable qui a été autorisé par l'autre bénéficiaire d'un don à accuser réception des dons;

(2) Sous réserve du paragraphe (3) ou (3.1), tout reçu officiel doit être signé personnellement par un particulier visé à l'alinéa (1)i) ou (1.1)i).

(3) Lorsque toutes les formules de reçu officiel d'une organisation enregistrée sont

a) revêtues d'une impression distinctive comprenant le nom, l'adresse au Canada et le numéro d'enregistrement de l'organisation,

b) numérotées en série au moyen d'une presse à imprimer ou d'une machine à numérotter, et

c) conservées à l'endroit mentionné au paragraphe 230(2) de la Loi jusqu'à ce qu'elles soient remplies à titre de reçu officiel,

les reçus officiels peuvent porter une signature fac-similaire.

(3.1) Lorsque toutes les formules de reçu officiel d'un autre bénéficiaire d'un don sont

a) revêtues d'une impression distinctive comprenant le nom et l'adresse de l'autre bénéficiaire d'un don,

b) numérotées en série au moyen d'une presse à imprimer ou d'une machine à numérotter, et

c) s'il y a lieu, conservées à l'endroit visé au paragraphe 230(1) de la Loi jusqu'à ce qu'elles soient remplies à titre de reçus officiels,

les reçus officiels peuvent porter une signature fac-similaire.

(4) Un reçu officiel délivré pour remplacer un reçu officiel délivré antérieurement doit indiquer clairement qu'il remplace le reçu initial et, en plus de son propre numéro de série, il doit aussi indiquer le numéro de série du reçu qui avait été délivré en premier.

(5) Une formule de reçu officiel qui est gâchée doit porter l'inscription « annulée » et cette formule ainsi que son duplicata doivent être conservés par l'organisation enregistrée ou par l'autre bénéficiaire d'un don en tant que partie de ses registres.

(6) Toute formule de reçu officiel sur laquelle

- a) le jour auquel le don a été reçu,
- b) l'année dans laquelle le don a été reçu, ou
- c) le montant du don,

a été inscrit de façon inexacte ou illisible doit être considérée comme gâchée.

Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, L.R.C. (1985), ch. T-2.

Audiences

18.15(3) Par dérogation à la loi habilitante, la Cour n'est pas liée par les règles de preuve lors de l'audition de tels appels; ceux-ci sont entendus d'une manière informelle et le plus rapidement possible, dans la mesure où les circonstances et l'équité le permettent.

RÉFÉRENCE : 2023 CCI 83

N^o DU DOSSIER DE LA COUR : 2015-99(IT)I

INTITULÉ : RODERIC PARKER c. SA MAJESTÉ LE
ROI

LIEU DE L'AUDIENCE : Ottawa (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 25 janvier 2023

MOTIFS DU JUGEMENT : La juge Monica Biringer

DATE DE L'AUDIENCE : Le 8 juin 2023

COMPARUTIONS :

Pour l'appelant : L'appelant lui-même

Avocat de l'intimé : M^e Robert Zsigo

AVOCAT INSCRIT AU DOSSIER :

Pour l'appelant :

Nom : s. o.

Cabinet : s. o.

Pour l'intimé : Shalene Curtis-Micallef
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada