

Dossiers : 2007-4657(IT)G, 2007-4659(IT)G
2007-4673(IT)G, 2007-4684(IT)G
2007-4672(IT)G, 2007-4677(IT)G

ENTRE :

RICHARD WAYNE COLEMAN,
TITAN CONSTRUCTION CONTRACTORS LTD.,
GERALD BALLARD, DAVID W. HARDER,
IRIS HIEBERT, MONICA NEVILLE,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune les
25, 26, 27 et 28 janvier 2010, à Vancouver (Colombie-Britannique).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocats des appelants : M^e Blake Bromley, M^e Kim Hansen
Avocates de l'intimée : M^e Lynn M. Burch, M^e Christa Akey

JUGEMENT

Les appels des nouvelles cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2002 et 2003 sont rejetés, un seul mémoire de frais étant accordé.

Signé à Ottawa, Canada, ce 24^e jour de février 2010.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour d'août 2010.

Mario Lagacé, jurilinguiste

Référence : 2010 CCI 109

Date : 20100224

Dossiers : 2007-4657(IT)G, 2007-4659(IT)G
2007-4673(IT)G, 2007-4684(IT)G
2007-4672(IT)G, 2007-4677(IT)G

ENTRE :

RICHARD WAYNE COLEMAN,
TITAN CONSTRUCTION CONTRACTORS LTD.,
GERALD BALLARD, DAVID W. HARDER,
IRIS HIEBERT, MONICA NEVILLE,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Miller

[1] Selon l'avocat des appelants, l'avenir des dons de bienfaisance dans ce pays repose sur mes épaules. L'avocate de l'intimée a tenté d'alléger ce lourd fardeau en soutenant que la présente affaire n'est pas différente de toute autre affaire : il s'agit d'appliquer le droit établi aux faits particuliers et la réponse nous sautera aux yeux. Il n'y a rien d'aussi simple. La présente affaire porte sur la nature même des dons de bienfaisance.

[2] Les présents appels ont été entendus sur preuve commune étant donné qu'ils se rapportent tous à la nature des sommes remises à la National Foundation for Christian Leadership (« la NFCL »). Selon la position prise par les appelants, les sommes en question ont été données à cet organisme de bienfaisance enregistré, de

sorte qu'une déduction pour don de bienfaisance doit être admise conformément à l'article 118.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »). Le ministre du Revenu national (le « ministre ») fait valoir que ces sommes ne constituaient pas un don consenti à l'organisme de bienfaisance étant donné qu'elles ont été versées dans l'espoir d'obtenir une contrepartie.

Les faits

[3] Je décrirai d'abord le programme offert par la NFCL avant d'examiner la situation particulière de chacun des appelants. Les parties se sont entendues sur un certain nombre de faits en ce qui concerne la NFCL et la nature du programme – Christian Higher Education Assistance Fund (« CHEAF ») – offert par cet organisme. Quoiqu'ils soient plutôt longs, les faits convenus servent de contexte à l'examen du témoignage d'un ancien administrateur de la NFCL, M. Forrester, ainsi qu'à l'examen des témoignages des appelants eux-mêmes. J'ai en partie remanié l'exposé conjoint des faits en supprimant les énoncés qui sont selon moi redondants ou non pertinents.

[TRADUCTION]

1. Pendant la période pertinente, la National Foundation for Christian Leadership (« la NFCL ») était enregistrée auprès de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), comme elle l'est encore, à titre d'organisme de bienfaisance.
2. En 2002, la NFCL fournissait une aide financière sous la forme de bourses d'entretien, de bourses d'études et de prix de la Fondation à des étudiants admissibles de certains collèges et universités chrétiens canadiens en vue de les aider à poursuivre leurs études dans un milieu d'enseignement chrétien.
3. La TWU West University (« TWU ») était l'une de ces universités. Parmi les autres établissements (les « autres établissements »), il y avait ACTS Seminaries, Briercrest Bible College, Briercrest Biblical Seminary et Columbia Bible College.

4. En 2002, la NFCL a sollicité des dons, elle a encouragé les étudiants à solliciter des dons en sa faveur¹ et elle a accordé des bourses d'entretien, des bourses d'études et des prix de la Fondation à des étudiants de la TWU dans le cadre d'un programme appelé Christian Higher Education Assistance Fund (« CHEAF »).
5. En 2002, la NFCL a sollicité des dons, elle a encouragé les étudiants à solliciter des dons en sa faveur et elle a accordé des bourses d'entretien, des bourses d'études et des prix de la Fondation à des étudiants des autres établissements dans le cadre d'un programme appelé Partners in Education (« PIE »). Le programme PIE et le programme CHEAF semblent à peu près identiques.
6. La NFCL a désigné 80 p. 100 des fonds reçus au moyen de dons aux fins de l'octroi de bourses d'entretien, les 20 p. 100 restants étant affectés à des bourses d'études, à des prix de la Fondation ainsi qu'au programme et aux frais administratifs de la NFCL.
7. Afin d'avoir ensuite droit à une bourse d'entretien et à une bourse d'études dans le cadre du programme CHEAF, les étudiants de la TWU, devaient :
 - a) présenter une demande à la NFCL en utilisant le formulaire joint à la brochure du programme CHEAF;
 - b) verser à la NFCL des frais semestriels de 25 \$;
 - c) être inscrits d'avance à la TWU afin de suivre au moins neuf heures de cours par semestre;
 - d) avoir une moyenne pondérée cumulative (MPC) d'au moins 2,0 (65 p. 100);
 - e) selon l'une des brochures de demande du programme CHEAF, avoir besoin d'aide financière ou recevoir une aide financière au moment où la demande est présentée.

¹ La question qui se pose en l'espèce est de savoir si les paiements que les appelants ont effectués en faveur de la NFCL étaient des dons de bienfaisance. Toutes les mentions de « dons » ou de « donateurs » qui sont ici faites doivent être interprétées comme se rapportant à des « soi-disant dons » et à des « soi-disant donateurs » et ne constituent pas un aveu ou une caractérisation des montants à titre de dons de bienfaisance.

8. La NFCL calculait le montant admissible de chaque étudiant (le « montant admissible maximum ») comme étant le total des frais de scolarité et d'autres frais divers de l'étudiant, du coût des manuels et des frais de logement admissibles, moins toute bourse d'études, bourse d'entretien ou subvention reçue d'autres sources par l'étudiant.
9. Une fois acceptés dans le programme CHEAF en satisfaisant aux critères susmentionnés, et afin de pouvoir recevoir une bourse d'entretien ou une bourse d'études de la NFCL dans le cadre du programme CHEAF, les étudiants devaient solliciter des dons pour la NFCL. Les dons devaient être recueillis par les étudiants et être ensuite remis au bureau de la NFCL.
10. Ces dons étaient mis en commun par la NFCL et ils étaient utilisés pour financer des bourses d'entretien, des bourses d'études et des prix individuels de la Fondation à l'intention des étudiants admissibles acceptés dans le programme CHEAF, à TWU, et dans le programme PIE dans d'autres collèges et universités chrétiens.
11. La NFCL indiquait par écrit aux étudiants et aux donateurs éventuels que les dons ne devaient pas être adressés à une personne particulière. Les documents de la NFCL indiquaient qu'aucun don particulier ne pouvait se rattacher directement à un étudiant particulier ou être adressé à un étudiant particulier, mais que tous les dons étaient plutôt mis en commun et qu'une aide financière était accordée à tous les étudiants admissibles à l'aide des fonds mis en commun.
12. On encourageait les étudiants qui présentaient une demande afin d'être acceptés dans le programme CHEAF à solliciter des dons en faveur de la NFCL de toute personne, notamment de leur famille, de leurs amis, de membres de leur famille, d'églises, d'organisations et d'entreprises ou de toute autre personne prête à offrir un soutien. Les particuliers, les sociétés, les fondations, les établissements et les églises pouvaient tous consentir un don en faveur de la NFCL.
13. Selon le programme CHEAF, les étudiants qui satisfaisaient aux exigences susmentionnées avaient droit à une bourse d'entretien, dont le montant s'élevait à 80 p. 100 du moindre des montants suivants : le montant des dons recueillis par un étudiant ou le montant admissible maximum d'un étudiant.
14. Un étudiant devait avoir une MPC de plus de 2,0 ou 63 p. 100 pour avoir droit à une bourse d'entretien, mais la MPC n'était pas prise en compte dans le montant de la bourse d'entretien qui lui était accordée.

15. Les étudiants qui satisfaisaient aux exigences susmentionnées du programme CHEAF avaient également droit à une bourse d'études dont le montant était de 10 à 20 p. 100 du moindre des montants suivants : le montant des dons recueillis par un étudiant ou le montant admissible maximum d'un étudiant :
 - a) si la MPC de l'étudiant était d'au moins 2,5 (69 p. 100);
 - b) si l'étudiant obtenait d'au moins cinq donateurs différents au moins 1 000 \$ au titre de dons consentis à la NFCL.
16. La formule que la NFCL utilisait afin de calculer le droit d'un étudiant à une bourse d'études tenait compte de la MPC de l'étudiant et du montant des dons sollicités par celui-ci.
17. M. John Martens était le dirigeant de NHII, une société qui gérait le programme CHEAF pour la NFCL en vertu d'un contrat. Dans les déclarations qui ont été faites au ministre lors d'une vérification dont la NFCL avait fait l'objet à l'égard du programme CHEAF, M. Martens a déclaré que la NFCL estimait avoir le pouvoir discrétionnaire d'accorder les montants qu'elle jugeait appropriés à toute personne qui, selon elle, le méritait.
18. La NFCL a déclaré au ministre qu'elle utilisait les facteurs suivants pour décider des bourses d'entretien à accorder :
 - a) le nombre d'heures de cours suivies par un étudiant au cours d'un semestre;
 - b) le montant que l'étudiant avait réussi à recueillir;
 - c) le montant des frais de scolarité que l'étudiant devait payer;
 - d) les frais de subsistance engagés par l'étudiant;
 - e) le montant de divers frais associés aux cours suivis par l'étudiant;
 - f) le montant des bourses d'entretien, des bourses d'études et des subventions que l'étudiant recevait d'autres sources;
 - g) la MPC de l'étudiant;
 - h) les fonds de semestres précédents que la NFCL pouvait retenir et qu'elle pouvait affecter au semestre en cours;
 - i) tout autre rajustement que la NFCL jugeait applicable;

- j) le coût des manuels se rattachant aux cours suivis par l'étudiant.
19. La NFCL a déclaré au ministre qu'en plus des dix facteurs susmentionnés applicables aux bourses d'entretien, elle utilisait les facteurs suivants pour décider des bourses d'études à accorder :
- a) aucun étudiant ne devait se voir accorder plus que la bourse d'études maximale accordée dans le cadre du programme;
 - b) le QMPC – un quotient de la moyenne pondérée cumulative, soit un chiffre arbitraire inclus dans la formule, indiquant dans une certaine mesure la MPC moyenne de tous les étudiants participants et servant également de variable permettant au programme de générer suffisamment de fonds pour assurer le maintien du programme de prix de la Fondation;
 - c) le QFR (le quotient des fonds recueillis), soit une variable incluse dans la formule, indiquant dans une certaine mesure les montants moyens recueillis par tous les étudiants participants. Comme le QMPC, le QFR était une variable également utilisée pour garantir que le programme de prix de la Fondation dispose de fonds suffisants;
 - d) une autre variable qui était incluse dépendait du programme (PIE ou CHEAF) auquel participait l'étudiant;
 - e) le nombre de donateurs qui remettaient de l'argent à un étudiant.
20. Pour obtenir un prix de la Fondation, les étudiants devaient présenter une demande en remplissant un formulaire distinct; les étudiants n'avaient pas à satisfaire aux mêmes exigences que les étudiants participant au programme CHEAF.
21. Les étudiants pouvaient présenter une demande en vue d'obtenir un prix de la Fondation :
- a) s'ils étaient inscrits au programme CHEAF;
 - b) s'ils avaient fait certains efforts afin de recueillir des fonds pour la NFCL;
 - c) s'ils faisaient preuve de certaines aptitudes en matière de leadership;
 - d) s'ils avaient des besoins financiers;

- e) si leur demande avait été approuvée par le bureau de la TWU responsable de l'aide financière;
 - f) si leurs parents étaient missionnaires ou faisaient partie d'un groupe parareligieux ou s'ils venaient de se convertir au christianisme et qu'à cause de leurs antécédents, ils n'étaient pas en mesure de recueillir des dons pour un enseignement chrétien.
22. La bourse d'entretien et la bourse d'études maximales qu'un étudiant qui présentait une demande pouvait recevoir étaient fondées sur le montant admissible maximum de l'étudiant.
23. On informait les étudiants et les donateurs que les fonds recueillis en sus du montant admissible maximum de l'étudiant pourraient être distribués à d'autres étudiants de la TWU qui avaient des besoins financiers.
24. Dans ses brochures, la NFCL déclarait que, si un étudiant recueillait 125 p. 100 de son montant admissible maximum, il y aurait probablement suffisamment de fonds dans le programme CHEAF pour que l'étudiant reçoive des bourses d'entretien et des bourses d'études dont le montant correspondrait au plein montant de ses besoins financiers.
25. La NFCL informait les étudiants par lettre, une copie de la lettre étant également envoyée à leurs parents, sauf instruction contraire de l'étudiant, du montant dont ils auraient besoin pour couvrir les frais semestriels de scolarité et de subsistance. Cette lettre informait également les étudiants et leurs parents du montant qu'ils devaient recueillir au titre de dons consentis à la NFCL afin d'avoir droit à la bourse d'entretien et à la bourse d'études maximales, qui n'excédaient jamais la totalité du montant admissible maximum de l'étudiant.
26. Cette lettre disait également :
- a) que les étudiants qui suivaient moins de neuf heures de cours par semestre devaient remettre leur bourse d'entretien et leur bourse d'études à la NFCL;
 - b) que les étudiants devaient déclarer toute bourse d'entretien, bourse d'études ou subvention obtenue d'autres sources étant donné que cela influait sur leur admissibilité et que, si ces montants n'étaient pas déclarés, les bourses d'entretien et les bourses d'études en sus du montant auquel ils avaient droit devaient être retournées au bureau de la NFCL;

- c) si le nombre d'heures-crédits était modifié, les fonds recueillis pour les heures-crédits abandonnées étaient reportés à un semestre ultérieur, mais ils ne pouvaient pas être reportés à l'année scolaire suivante.
27. Certains documents de la NFCL informaient les étudiants qui envisageaient de fréquenter la TWU que le programme CHEAF était fort important pour les personnes qui leur fournissaient un appui financier à titre de donateurs parce que ces personnes recevraient des reçus d'impôt déductibles pour don de bienfaisance ainsi que des crédits d'impôt pouvant atteindre 40 à 45 p. 100 des montants donnés à la NFCL.
28. Pour qu'un étudiant ait droit à des bourses d'entretien ou à des bourses d'études au cours d'un semestre particulier, les dons qu'il avait sollicités dans le cadre du programme CHEAF devaient avoir été reçus par la NFCL dans certains délais stricts, correspondant aux délais dans lesquels les frais de scolarité et autres frais scolaires devaient être payés. En général, ces frais devaient être payés au cours de la première semaine du mois d'août pour le semestre d'automne, au cours de la première semaine du mois de décembre pour le semestre de printemps et au cours de la première semaine du mois d'avril pour le semestre d'été. Les dons reçus après les délais prévus pour le semestre d'automne pouvaient être affectés au semestre de printemps, mais ils ne pouvaient pas être reportés à une année scolaire subséquente.
29. La NFCL donnait aux étudiants des conseils utiles lorsqu'il s'agissait d'envoyer des lettres aux donateurs éventuels. On invitait les étudiants à mettre l'accent sur leurs propres « besoins » ou, s'il leur était difficile de demander de l'argent pour eux-mêmes, à souligner qu'ils recueillaient de l'argent pour d'autres étudiants dans le besoin. On invitait également les étudiants à remercier les donateurs et à leur envoyer une note ou à communiquer avec eux par téléphone afin de leur faire savoir [TRADUCTION] « comment allaient les choses au cours de l'année ».
30. Sur une feuille où la NFCL donnait certaines idées aux étudiants aux fins de la collecte de fonds figuraient également les conseils suivants :
- a) Dieu ne veut pas que les étudiants soient criblés de dettes à la fin de leurs études;
- b) des lettres personnalisées indiquant la relation qui existe entre l'étudiant et le destinataire de la lettre devraient être envoyées;
- c) l'une des principales raisons pour lesquelles les gens consentent des dons en faveur d'une cause est qu'ils ont confiance en la personne qui demande le don;

- d) la lettre de sollicitation doit expliquer pourquoi le donateur devrait consentir un don à la NFCL;
 - e) il ne faut pas modifier le message : « SELON LA LOI, LES DONNS NE DOIVENT PAS ÊTRE DES DONNS CIBLÉS »;
 - f) le nom de l'étudiant « NE DOIT » figurer nulle part sur le chèque, à défaut de quoi le chèque sera retourné;
 - g) l'étudiant doit inscrire au préalable son nom ainsi que le nom et le numéro d'enregistrement de l'établissement sur le formulaire du donateur;
 - h) l'étudiant qui a un soutien particulier devrait envisager de demander à celui-ci d'envoyer la lettre de sollicitation à d'autres personnes qui voudraient peut-être aider à appuyer le projet, ou encore lui demander s'il connaît quelqu'un qui a confiance en l'établissement et qui ne s'opposerait pas à recevoir une lettre similaire.
31. Dans le modèle de lettre de sollicitation se rapportant au programme CHEAF, des conseils étaient donnés aux étudiants au sujet de ce qu'ils devaient dire dans les lettres qu'ils envoyaient à des donateurs éventuels. La suggestion suivante était notamment faite : « Pour qu'un reçu pour don de bienfaisance puisse être remis, les dons consentis à la NFCL ne peuvent pas désigner une personne particulière. Les dons sont mis en commun dans un fonds général et sont distribués à des étudiants, tels que moi-même, compte tenu du fait qu'ils sont acceptés dans le programme, et compte tenu de leur moyenne pondérée cumulative, de leurs besoins ainsi que du montant des dons recueillis pour la NFCL. »
32. Les paiements effectués en faveur de la NFCL dans le cadre du programme CHEAF devaient être accompagnés des formulaires remplis par le donateur, lesquels indiquaient le nom et le numéro de l'étudiant qui sollicitait le don ainsi que le nom de l'établissement.
33. Les conseils suivants étaient expressément donnés à maintes reprises aux donateurs éventuels et aux étudiants dans les documents de la NFCL :
- a) il ne faut pas libeller les chèques de don en faveur d'un étudiant particulier; tout chèque faisant mention d'un étudiant particulier sera retourné au donateur;

- b) La NFCL n'accepte que des dons non ciblés consentis sans restriction aucune;
 - c) une fois effectués, les dons ne sont pas remboursables;
 - d) toute modification que l'étudiant apporte aux renseignements se rapportant à son montant admissible maximum influe sur le montant de l'aide financière qu'il peut recevoir;
 - e) l'étudiant qui suit moins de neuf heures de cours par semestre n'est pas admissible à une aide financière de la NFCL et doit retourner tous les fonds reçus;
 - f) dans le cas d'un étudiant qui poursuit ses études à plein temps, mais qui a abandonné des heures-crédits, ou qui a pris d'autres dispositions pour se loger, les fonds excédentaires reçus doivent être retournés à la NFCL;
 - g) les étudiants reçoivent un feuillet T4A au montant de la bourse d'entretien et de la bourse d'études qui leur est versée dans le cadre du programme CHEAF.
34. On demandait aux étudiants de percevoir tous les chèques de don et les formulaires connexes et de les soumettre à la NFCL;
35. Les documents de la NFCL renfermaient un avertissement disant que l'ARC ne considérait peut-être pas les dons consentis à la NFCL comme étant déductibles et disaient que la NFCL ne faisait pas valoir et ne garantissait pas qu'un don effectué en sa faveur était déductible d'impôt.

[4] Le moment où les différentes mesures étaient prises dans le cadre du programme CHEAF est crucial pour comprendre le fonctionnement du programme. Les étudiants et les parents recevaient de la NFCL des documents énonçant les conditions d'admissibilité (voir le n° 7 de l'exposé conjoint des faits précité) et indiquant également que chaque étudiant accepté dans le programme recevrait une bourse d'entretien correspondant à 80 p. 100 des sommes recueillies, et 10 à 20 p. 100 de plus si sa moyenne pondérée cumulative (« MPC ») était de 2,5 et s'il recueillait au moins 1 000 \$ d'au moins cinq donateurs. Les étudiants qui remplissent ces conditions d'admissibilité présentent à la NFCL une demande de financement. Les étudiants et leurs parents reçoivent ensuite de la NFCL une lettre confirmant l'acceptation dans le programme CHEAF et mentionnant en outre le montant maximum auquel l'étudiant aura droit, en indiquant le montant que l'étudiant doit recueillir pour couvrir le plein montant admissible. À ce moment-là, (au mois d'août pour le semestre d'automne et au mois de décembre pour le

semestre d'hiver), les « donateurs » rédigent un chèque et le soumettent à la NFCL, avec le formulaire identifiant l'étudiant. La NFCL rédige ensuite un chèque conjoint en faveur de l'étudiant et de la Trinity West University (« TWU »); l'étudiant y appose sa signature et le remet à la TWU pour qu'il soit déposé dans son compte, à la TWU.

[5] On a fait grand cas du financement accordé dans le cadre des prix de la Fondation. Toutefois, je conclus qu'il s'agissait d'un élément fort peu important du travail de la NFCL : la plupart des fonds étaient consacrés aux bourses d'entretien et aux bourses d'études. Les prix de la Fondation de 500 à 1000 \$ accordés aux étudiants qui en avaient le plus besoin étaient fort restreints. Le financement y afférent provenait principalement de fonds affectés aux frais d'administration (5 p. 100), mais qui n'étaient pas nécessaires, de dons non sollicités (qui étaient peu nombreux) et des fonds excédentaires recueillis par les étudiants qui n'étaient pas utilisés.

[6] Trois fois l'an, au début de chaque semestre, le conseil de la NFCL se réunissait afin d'étudier les recommandations que l'administrateur du programme CHEAF, M. Martens, faisait au sujet des bourses d'entretien, des bourses d'études et des prix de la Fondation et examinait tout cas ou appel spécial soumis par M. Martens ou par un étudiant qui présentait une demande à la NFCL. Le conseil examinait la liste des bénéficiaires, mais il n'était pas mis au courant des noms des donateurs qui avaient des liens avec les bénéficiaires. Le conseil de la NFCL apportait quelques rajustements aux montants versés aux étudiants. M. Martens s'occupait lui-même de presque tous les cas, sauf certains cas spéciaux. Cependant, on a attiré mon attention sur certains rajustements :

- i) la réception ultérieure d'une autre bourse d'études, d'une autre bourse d'entretien ou d'un prêt entraînait une réduction du financement que l'étudiant avait le droit de recevoir de la NFCL;
- ii) un rajustement était également effectué si les frais admissibles d'un étudiant changeaient, par exemple parce que l'étudiant quittait la résidence pour s'installer chez lui ou s'il réduisait sa charge de cours, de sorte qu'il y avait une réduction des frais de cours;
- iii) si l'étudiant, pour des raisons de santé, devait abandonner ses études, les fonds étaient remboursés à la NFCL, mais aucun

remboursement correspondant n'était effectué en faveur de l'étudiant.

[7] L'étudiant dont la MPC à la fin du semestre d'automne était inférieure à 2,5 dans le cas d'une bourse d'études, ou à 2 dans le cas d'une bourse d'entretien, n'avait pas à rembourser les montants qu'il avait déjà reçus pour le semestre d'automne dans le cadre du programme. Toutefois, il se pouvait que l'étudiant ne soit pas admissible à une bourse d'études pour le semestre de printemps, dans le premier cas, ou à une bourse d'entretien dans le second cas. Le conseil de la NFCL appliquait ses politiques d'une façon relativement stricte. M. Forrester a cité l'exemple d'un étudiant dont la MPC était de 1,99 et dont la demande qu'il avait présentée en vue d'être accepté dans le programme n'avait pas été accueillie.

[8] Tous les étudiants qui recevaient une aide financière de la NFCL recevaient de celle-ci des feuillets T4A et devaient inclure dans leur revenu le montant des bourses d'entretien et des bourses d'études. Le ministre n'a pas établi de nouvelles cotisations, à l'égard des étudiants désignés dans les présents appels qui avaient obtenu de l'aide financière de la NFCL, en vue de supprimer de leur revenu les montants reçus.

Richard Coleman

[9] En ce qui concerne M. Coleman et Titan Construction Contractors Ltd. (« Titan »), les parties se sont entendues sur les faits suivants :

[TRADUCTION]

43. Richard Wayne Coleman (« M. Coleman ») est le père de Josh Coleman (« Josh »).
44. Josh est né le 16 avril 1983. Il a eu 19 ans le 16 avril 2002.
45. M. Coleman détient 51 p. 100 des actions de Titan Holdings Ltd.
46. Titan Holdings Ltd. est l'unique actionnaire de Titan Construction Co. Ltd. (« Titan »).
47. M. Coleman est administrateur de Titan et de Titan Holdings Ltd.
48. Carla Ohman est la fille du cousin de M. Coleman.

49. En 2002, Josh et Carla Ohman étudiaient à la TWU; ils ont présenté une demande en vue de participer au programme CHEAF.
50. En 2002, Josh et Carla Ohman ont sollicité des dons en faveur de la NFCL dans le cadre du programme CHEAF.
51. En 2002, M. Coleman a fait en sorte que Titan donne les montants suivants à la NFCL :
 - a) un don de 2 500 \$, le 29 juillet 2002, lequel avait été sollicité par Carla Ohman;
 - b) un don de 7 000 \$, le 30 juillet 2002, lequel avait été sollicité par Josh;
 - c) un don de 7 000 \$, le 28 novembre 2002, lequel avait été sollicité par Josh.
52. Titan a obtenu de la NFCL un reçu, daté du 15 janvier 2003, reconnaissant le paiement des trois dons de bienfaisance susmentionnés s'élevant en tout à 16 500 \$. Ce montant a été inclus dans la demande de déduction que Titan a faite en 2002 au titre de dons de bienfaisance.
53. Sur les 16 500 \$ dont la déduction était demandée, le ministre a refusé un montant de 7 000 \$. Les 9 500 \$ restants n'ont pas donné lieu à une nouvelle cotisation étant donné qu'ils se rapportaient à l'année d'imposition 2002 de Titan qui prenait fin le 31 juillet 2002, année qui était frappée de prescription au moment de l'établissement de la nouvelle cotisation.
54. Le ministre a inclus le montant de 16 500 \$ dans le revenu de M. Coleman.
55. Du mois de juin au mois d'octobre 2002, Josh a réussi à recueillir 7 250 \$ au titre de dons consentis à la NFCL et, aux mois de novembre et décembre 2002, il a réussi à recueillir 7 000 \$ au titre de dons consentis à la NFCL, le montant des dons s'élevant en tout à 14 250 \$.

[10] Je n'ai pas trouvé M. Coleman particulièrement sincère; ainsi, lorsqu'on lui a demandé si son fils Josh, qui était inscrit à la TWU en 2002, était à sa charge, il a répondu par la négative, mais plus tard dans son témoignage il a décrit la façon dont il aidait Josh à payer son loyer et a déclaré lui verser régulièrement en sus une allocation mensuelle de 600 \$. M. Coleman a affirmé avec insistance que l'argent versé par Titan était un don consenti à la NFCL; pourtant, lors du

contre-interrogatoire, il a nié avoir examiné les documents de la NFCL : comment savait-il à quoi servait l'argent, si ce n'est pour permettre à Josh de fréquenter la TWU? Je n'accorde donc pas beaucoup de poids aux réponses de M. Coleman. Je me fonde plutôt sur ses actes.

[11] M. Coleman a indiqué ne pas se sentir obligé de subvenir aux besoins de Josh, mais il subvenait de toute évidence aux besoins de celui-ci en lui versant une allocation, en effectuant parfois des paiements en faveur de la TWU et en effectuant également des paiements pour les frais d'inscription, les manuels et le loyer de la « Soccer House » où vivait Josh. Il a reconnu que Josh avait besoin d'aide et qu'il ne pouvait pas le laisser sans le sou. C'était Josh qui avait décidé de s'inscrire à la TWU, où il faisait partie de l'équipe de soccer Varsity. La décision de Josh de s'inscrire à la TWU plaisait clairement à M. Coleman puisqu'il s'agissait d'un établissement chrétien doté d'une bonne équipe de soccer.

[12] M. Coleman, tout en soutenant qu'il n'avait pas examiné les documents de la NFCL, a témoigné savoir qu'il s'agissait d'un organisme de bienfaisance qui favorisait une éducation chrétienne. Il ne savait rien du programme CHEAF, mais il a admis qu'en faisant un don, il se pouvait que Josh ait droit à une bourse d'entretien : M. Coleman espérait que Josh soit admissible, mais il n'y avait aucune garantie. Il a affirmé qu'on ne lui avait jamais dit ce qui était arrivé au don consenti par Titan. Il croyait en outre comprendre qu'il ne devait pas inscrire le nom de Josh sur le chèque de Titan étant donné qu'il croyait comprendre qu'un don général devait être effectué plutôt qu'un don à l'intention d'un étudiant particulier. Il ne se rappelait pas pourquoi Titan avait émis des chèques distincts plutôt qu'un seul chèque. Il ne se rappelait pas non plus pourquoi c'était Titan qui avait effectué le don plutôt que lui personnellement.

[13] Le ministre a établi une nouvelle cotisation à l'égard de M. Coleman conformément au paragraphe 246(1) de la Loi en vue d'inclure dans le revenu de 2002 de celui-ci le montant des dons que Titan avait consentis à la NFCL à titre d'avantages qui lui avaient été conférés par Titan. Par une lettre datée du 1^{er} avril 2009, aux pages 9 et 10, l'avocate de l'intimée a fait savoir ce qui suit :

[TRADUCTION]

M. Coleman n'a pas fait l'objet d'une cotisation à l'égard d'un avantage conféré à un actionnaire en vertu de l'article 15. Il n'est pas un actionnaire (direct) de Titan.

Par conséquent, le paragraphe 246(1), qui traite d'un avantage qu'une personne confère à un contribuable, a été appliqué afin d'établir une cotisation à l'égard de l'avantage que M. Coleman avait reçu de Titan.

De l'avis de l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC »), le paragraphe 15(1) de la Loi n'est pas la disposition applicable lorsqu'il s'agit d'établir une cotisation à l'égard de M. Coleman en ce qui concerne l'avantage que celui-ci a reçu par suite du paiement effectué (par Titan) en faveur de la NFCL. Le paragraphe 15(1) exige que la personne faisant l'objet de la cotisation soit un actionnaire de la société. Or, M. Coleman ne possède pas d'actions de Titan.

David Harder

[14] Les parties se sont entendues sur les faits suivants :

69. David W. Harder (« M. Harder ») est le père de Breanne Harder (« Breanne ») et de Jaclyn Widenmaier, née Harder (« Jaclyn »).
70. Breanne est née le 5 février 1983 et Jaclyn est née le 4 juin 1984. Breanna a eu 19 ans le 5 février 2002 et Jaclyn a eu 18 ans le 4 juin 2002.
71. En 2002, Breanna et Jaclyn étudiaient toutes deux à la TWU; elles ont présenté une demande en vue de participer au programme CHEAF.
72. Par une lettre datée du 6 mai 2002, Breanna a été acceptée dans le programme CHEAF pour le semestre d'automne; on l'informait qu'elle devait recueillir environ 10 900 \$ au titre de dons si elle voulait couvrir le plein montant admissible de 10 175 \$.
73. Par une lettre datée du 1^{er} septembre 2002, on a informé Breanne qu'elle avait le droit de recevoir une aide financière de 10 175 \$ dans le cadre du programme CHEAF, ce montant a été déposé dans son compte, à la TWU.
74. Par une lettre datée du 1^{er} septembre 2002, on a informé Jaclyn qu'elle avait le droit de recevoir une aide financière de 9 795 \$ dans le cadre du programme CHEAF; ce montant qui a été déposé dans son compte, à la TWU.
75. Par une lettre datée du 23 octobre 2002, on a informé Breanne qu'elle était acceptée dans le programme CHEAF pour le semestre du printemps 2003 et qu'elle devait recueillir environ 11 300 \$ si elle voulait couvrir le plein montant admissible de 10 450 \$.
76. Par une lettre datée du 6 novembre 2002, on a informé Jaclyn qu'elle était acceptée dans le programme CHEAF pour le semestre du

printemps 2003 et qu'elle devait recueillir environ 10 700 \$ si elle voulait couvrir le plein montant admissible de 10 078 \$.

77. Par une lettre datée du 4 janvier 2003 (datée par erreur du 4 janvier 2002), on a informé Jaclyn qu'elle avait droit à une bourse d'entretien et à une bourse d'études de 10 038 \$ dans le cadre du programme CHEAF, montant qui a été déposé dans son compte, à la TWU.
78. Par une lettre datée du 4 janvier 2003 (datée par erreur du 4 janvier 2002), on a informé Breanne qu'elle avait droit à une bourse d'entretien et à une bourse d'études de 10 077 \$ dans le cadre du programme CHEAF, montant qui a été déposé dans son compte, à la TWU.
79. En 2002, Breanne et Jaclyn ont sollicité des dons en faveur de la NFCL dans le cadre du programme CHEAF.
80. En 2002, M. Harder a donné à la NFCL les sommes suivantes, qui avaient été sollicitées par Breanne :
 - a) un don de 10 600 \$, le 1^{er} août 2002;
 - b) un don de 10 650 \$, le 1^{er} décembre 2002.
81. En 2002, M. Harder a donné à la NFCL les sommes suivantes, qui avaient été sollicitées par Jaclyn :
 - a) un don de 10 000 \$, le 1^{er} août 2002;
 - b) un don de 10 550 \$, le 1^{er} décembre 2002.
82. M. Harder a également donné les sommes suivantes à la NFCL :
 - a) 100 \$, le 17 juillet 2002, montant qui avait été sollicité par James Wegenast, qui étudiait également à la TWU;
 - b) 100 \$, le 17 juillet 2002, montant qui avait été sollicité par Daniel Wagner, qui étudiait également à la TWU;
 - c) 50 \$ dans chaque cas, le 17 juillet 2002, montant qui avait été sollicité par Jeff Thiessen, qui étudiait également à la TWU;
 - d) 50 \$, le 17 juillet 2002, montant qui avait été sollicité par Greg Thiessen, qui étudiait au Colombia Bible College;

- e) 100 \$, le 17 juillet 2002, montant qui avait été sollicité par Alyssa Froese, qui étudiait au Briercrest Bible School;
 - f) un don général de 200 \$ en faveur de la NFCL, le 4 mars 2002.
83. En ce qui concerne les dons consentis par M. Harder, il était mentionné qu'ils visaient à aider James Wegenast, Daniel Wagner, Jef Thiessen, Greg Thiessen et Alyssa Froese à obtenir des dons d'au moins cinq donateurs pour qu'ils aient droit à une bourse d'études conformément aux dispositions du programme CHEAF et du programme PIE.
84. À diverses dates entre le 15 et le 23 juillet 2002 :
- a) le père ou la mère de James Wegenast, de Daniel Wagner, d'Alyssa Froese et de Jeff Thiessen ont chacun donné solidairement 50 \$ à la NFCL, montant qui avait été sollicité par Breanne, et un autre montant de 50 \$ dans chaque cas, montant qui avait été sollicité par Jaclyn.
85. En ce qui concerne les dons consentis par les parents de James Wegenast, de Daniel Wagner, de Jeff Thiessen, de Greg Thiessen et d'Alyssa Froese, il était mentionné qu'ils visaient à aider Breanne et Jaclyn à obtenir des dons d'au moins cinq donateurs pour qu'elles aient droit à une bourse d'études conformément aux dispositions du programme CHEAF.
86. M. Harder a obtenu de la NFCL des reçus, datés du 15 janvier 2003, reconnaissant le paiement des dons de bienfaisance susmentionnés s'élevant en tout à 42 400 \$. Ce montant a été inclus dans la demande de déduction que M. Harder a faite en 2002 au titre de dons de bienfaisance.
87. Sur les 42 400 \$ qui avaient été déduits à l'égard des dons consentis à la NFCL, le ministre a uniquement admis un montant de 200 \$, qui se rapportait au don général de 200 \$ consenti à la NFCL.
88. Du mois de juin au mois d'octobre 2002, Breanne a sollicité des dons de 10 900 \$ en faveur de la NFCL et, aux mois de novembre et de décembre 2002, elle a sollicité des dons de 10 700 \$ en faveur de la NFCL, le montant des dons s'élevant en tout à 21 600 \$.
89. Du mois de juin au mois d'octobre 2002, Jaclyn a sollicité des dons de 10 300 \$ en faveur de la NFCL et, aux mois de novembre et de décembre 2002, elle a sollicité des dons de 10 600 \$ en faveur de la NFCL, le montant des dons s'élevant en tout à 20 900 \$.

90. Dans sa déclaration de revenus de 2002, M. Harder a déclaré un revenu total de 364 534 \$. Il a déclaré que le revenu net de son épouse, Marianne, était de 28 387 \$ cette année-là.

[15] M. Harder et sa femme avaient étudié à la TWU et ils ont encouragé leurs filles à faire de même. De fait, M. Harder a doté la TWU d'une bourse d'études, la Missionary Kids Scholarship. Il a témoigné qu'il essayait généralement de donner chaque année 10 p. 100 de son revenu à des organismes de bienfaisance.

[16] M. Harder ne se croyait pas obligé de payer les études secondaires de ses filles et il s'attendait à ce que celles-ci fassent, dans la mesure où elles le pouvaient, un apport, mais il ne voulait pas qu'elles aient de dettes à la fin de leurs études, de sorte qu'il était prêt à les aider au besoin. M. Harder croit qu'il en coûte davantage pour étudier à la TWU étant donné que cette université ne reçoit pas de financement tel celui qu'obtiennent par exemple l'Université de la Colombie-Britannique ou l'Université Simon Fraser. Il avait été mis au courant de l'existence du programme de la NFCL, soit directement soit par l'entremise de ses filles, et il se rendait compte que les étudiants devaient recueillir des fonds. Il supposait que les fonds recueillis servaient à l'octroi de bourses d'études aux étudiants admissibles, et il croyait qu'en fournissant son appui à la NFCL, il appuyait les étudiants de la TWU. Il n'avait pas examiné les brochures de la NFCL, étant donné qu'il ne connaissait pas le programme CHEAF et qu'il n'était pas au courant de la déclaration figurant dans la brochure de la NFCL, à savoir que les étudiants obtiendraient 80 p. 100 des fonds recueillis, jusqu'à concurrence du montant admissible. Toutefois, il savait que sa première fille avait obtenu du financement de la NFCL en 2001, avant de consentir des dons en 2002 pour ses deux filles. Il était également au courant de la condition d'admissibilité aux bourses d'études selon laquelle il devait y avoir cinq donateurs et il a reconnu que les parents faisaient mutuellement des contributions afin d'aider les enfants des autres à remplir cette condition. De fait, il a effectué cinq dons d'un montant moins élevé pour d'autres étudiants.

[17] Ce qui était le plus révélateur dans le témoignage de M. Harder, c'était qu'il se fondait sur la lettre d'acceptation que sa fille avait reçue de la NFCL, laquelle indiquait combien d'argent il fallait recueillir afin de satisfaire à ses besoins financiers. M. Harder a reconnu avoir émis un chèque de 10 000 \$ après avoir tenu compte du montant proposé dans cette lettre d'acceptation. Dans la lettre qu'elle avait envoyée à Breanne Harder le 6 mai 2002, la NFCL disait notamment ce qui suit :

[TRADUCTION]

Nous confirmons par la présente que vous avez été acceptée dans le programme CHEAF pour le semestre d'automne. La TWU a confirmé que vous suivrez 17 heures-crédits. Compte tenu des renseignements suivants, le montant maximum que vous aurez le droit de recevoir pour le semestre d'automne 2002 est de 10 175 \$.

P.S. Si vous désirez couvrir le plein montant admissible, vous devez recueillir 10 900 \$.

[18] M. Harder affirme avoir donné, à la demande de sa fille, un montant plus élevé que pour les cinq autres étudiants parce qu'il était disposé à appuyer les collectes de fonds de ses proches et qu'il savait que le niveau des collectes de fonds était pris en compte lorsqu'il s'agissait de déterminer le montant de la bourse d'études. Je tiens à noter que M. Harder semblait faire une distinction entre une bourse d'études et une bourse d'entretien. M. Harder a déclaré n'avoir pas prêté énormément attention aux détails du programme, mais il avait probablement vu la brochure dans laquelle il était dit que les étudiants admissibles recevraient 80 p. 100 des fonds recueillis. Il savait sans aucun doute, en 2002, que sa fille avait reçu une bourse d'entretien l'année précédente. Comme il l'a dit, il espérait que le programme continuerait à bien fonctionner.

[19] M. Harder a expliqué qu'il aurait pu effectuer directement un don en faveur de la TWU, mais que ce don aurait pu être affecté aux installations et qu'il voulait plutôt aider les étudiants, ce qu'un don en faveur de la NFCL permettait d'accomplir. M. Harder a déclaré que le don ne plaisait pas autant à sa femme, étant donné qu'il se pouvait qu'ils aient encore à déboursier de l'argent pour l'éducation de leur fille.

Gerald Ballard

[20] Les parties se sont entendues sur les faits suivants :

[TRADUCTION]

59. Gerald Ballard (« M. Ballard ») est le grand-père de Paul Ballard (« Paul »).

60. Paul est né le 20 août 1982. Il a eu 20 ans le 20 août 2002.

61. En 2002, Paul étudiait à la TWU; il a présenté une demande en vue de participer au programme CHEAF.
62. En 2002, Paul a sollicité des dons en faveur de la NFCL dans le cadre du programme CHEAF.
63. En 2002, M. Ballard a donné les sommes suivantes à la NFCL :
 - a) un don général de 50 \$, le 9 mai 2002, le formulaire qui y était joint disant que le don visait à « aider les étudiants dans le besoin »;
 - b) un don de 500 \$, le 13 juillet 2002, sollicité par Kristin Ball (« Kristin »), la fille d'un ami de la famille;
 - c) un don de 3 400 \$, le 20 juillet 2002, sollicité par Paul.
64. Par un chèque daté du 20 juillet 2002, le grand-père de Kristin Ball, William Ball, a consenti un don de 500 \$ à la NFCL, lequel avait été sollicité par Paul.
65. Le don de 500 \$ que M. Ballard a consenti à la NFCL faisait mention de Kristin alors que le don de 500 \$ que William Ball a consenti à la NFCL faisait mention de Paul, ces dons visant à aider Paul et Kristin à obtenir des dons d'au moins cinq donateurs pour qu'ils aient droit à une bourse d'études conformément aux dispositions du programme CHEAF.
66. M. Ballard a obtenu de la NFCL un reçu pour don de bienfaisance daté du 14 janvier 2003, reconnaissant le paiement de 3 950 \$ pour les trois dons susmentionnés. Ce montant a été inclus dans la demande de déduction que M. Ballard a faite en 2002 au titre de dons de bienfaisance.
67. Sur les 3 950 \$ qui avaient été déduits à l'égard des dons consentis à la NFCL, le ministre a uniquement admis un montant de 50 \$ se rapportant au don général consenti à la NFCL le 9 mai 2002.
68. Du mois de juin au mois d'octobre 2002, Paul a sollicité des dons de 4 000 \$ en faveur de la NFCL et, aux mois de novembre et de décembre 2002, Paul a sollicité des dons de 4 500 \$ en faveur de la NFCL, le montant des dons s'élevant en tout à 8 500 \$.

[21] La présence de M. Ballard devant la Cour a eu l'effet d'un vent de fraîcheur. Pendant de nombreuses années, il avait consenti des dons aux fins d'un enseignement chrétien et il essayait de donner chaque année environ 30 p. 100 de son revenu à des organismes de bienfaisance. Il était clairement enchanté que son petit-fils choisisse d'étudier à la TWU, comme l'avait fait son fils, soit le père de Paul.

[22] Après que Paul eut communiqué avec lui, M. Ballard est entré en contact avec la NFCL afin d'obtenir des renseignements supplémentaires. En examinant les brochures de la NFCL et en parlant à M^{me} Martens, à la NFCL, il a conclu que tout don consenti à la NFCL ne serait pas affecté à un étudiant particulier, celle-ci ayant entièrement discrétion pour verser des fonds à un étudiant si celui-ci satisfaisait aux exigences. M. Ballard a reconnu qu'il savait que Paul obtiendrait quelque chose en 2002 – probablement environ 80 p. 100 de ses besoins financiers puisque c'était ainsi que fonctionnait le programme, mais il n'a jamais été certain que Paul avait en fait obtenu la bourse d'entretien. Cependant, il savait que Paul avait obtenu du financement au cours de sa première année et il croyait que les notes de Paul étaient suffisamment bonnes pour permettre à celui-ci d'être admissible en 2002. Il est arrivé à 3 400 \$ en se fondant sur ce que M^{me} Martens lui avait dit au sujet de ce dont Paul avait besoin. Il croyait comprendre que la NFCL devait noter les fonds recueillis par chaque étudiant étant donné que cela influait sur le montant de la bourse d'entretien. Il ne croyait pas être obligé de subvenir aux besoins de Paul.

[23] M. Ballard a témoigné qu'il était tout à fait clair à ses yeux qu'une fois qu'il aurait émis le chèque en faveur de la NFCL, cela échappait à son contrôle; il ne donnait pas du tout l'argent à Paul, mais il voulait que Paul en bénéficie. Si Paul n'obtenait pas la bourse d'entretien, M. Ballard était néanmoins heureux de fournir un appui à la TWU, tout en reconnaissant qu'il voulait que Paul en bénéficie.

[24] M. Ballard comptait sur la NFCL pour mettre en œuvre le programme d'une façon appropriée, ce qui lui permettrait d'obtenir un reçu aux fins de l'impôt. Compte tenu des liens existant avec la TWU, en qui il avait énormément confiance, M. Ballard n'estimait pas nécessaire d'enquêter plus à fond sur le programme. M. Ballard a fait une analogie entre le programme de la NFCL et quelque chose qu'il connaissait mieux – les colonies de vacances chrétiennes. On demande aux enfants de recueillir de l'argent pour la colonie de vacances et, si suffisamment de fonds sont recueillis, il se peut que les frais de l'enfant soient couverts.

Iris Hiebert

[25] Les parties se sont entendues sur les faits suivants :

[TRADUCTION]

91. Iris Hiebert (« M^{me} Hiebert ») est la mère d'Angela Hiebert (« Angela »).
92. Angela est née le 13 mars 1984. Elle a eu 18 ans le 13 mars 2002.
93. En 2002, Angela étudiait à la TWU; elle a présenté une demande en vue de participer au programme CHEAF.
94. On a remis à M^{me} Hiebert des brochures et d'autres documents de la NFCL.
95. En 2002, Angela a sollicité des dons pour la NFCL dans le cadre du programme CHEAF.
96. Angela a obtenu son diplôme d'études secondaires avec une moyenne de 77,8 p. 100 (soit le nombre total de points, 142, divisé par le nombre de cours (18) = 77,888).
97. En 2002, M^{me} Hiebert et son époux, Gerald, ont donné les sommes suivantes à la NFCL, lesquelles avaient été sollicitées par Angela :
 - a) un don de 6 100 \$, le 22 juillet 2002;
 - b) un don de 8 700 \$, le 1^{er} décembre 2002.
98. M^{me} Hiebert et son époux ont également donné les montants suivants à la NFCL :
 - a) 100 \$, le 8 juillet 2002, lequel avait été sollicité par Janelle Baerg, qui étudiait également à la TWU;
 - b) 25 \$, le 29 juillet 2002, lequel avait été sollicité par Cheryl Doerksen, qui étudiait également à la TWU.
99. Ce don de M^{me} Hiebert et de son époux faisait mention de Janelle Berg et de Cheryl Doerksen, le don visant à les aider à obtenir des dons d'au moins cinq donateurs, de façon qu'elles aient droit à une bourse d'études conformément aux dispositions du programme CHEAF.

100. Le 19 juillet 2002, Albert et Marilyn Baerg, des membres de la famille de Janelle, ont donné 100 \$ à la NFCL, don qui avait été sollicité par Angela.
101. Ce don d'Albert et de Marilyn Baerg faisait mention d'Angela, le don visant à aider celle-ci à obtenir des dons d'au moins cinq donateurs de façon qu'elle ait droit à une bourse d'études conformément aux dispositions du programme CHEAF.
102. M^{me} Hiebert et son époux, Gerald, ont obtenu de la NFCL un reçu pour don de bienfaisance daté du 15 janvier 2003, reconnaissant le paiement des quatre dons susmentionnés, soit 14 925 \$. Ce montant a été inclus dans la demande de déduction que M^{me} Hiebert a faite en 2002 au titre des dons de bienfaisance.
103. Le ministre a refusé les 14 925 \$ qui avaient été déduits à l'égard de l'ensemble des dons consentis à la NFCL.
104. Du mois de juin au mois d'octobre 2002, Angela a sollicité des dons de 10 800 \$ en faveur de la NFCL et, aux mois de novembre et de décembre 2002, elle a sollicité des dons de 8 700 \$ en faveur de la NFCL, le total s'élevant à 19 500 \$.
105. En 2002, M^{me} Hiebert a déclaré un revenu total d'environ 96 000 \$, le revenu net de Gerald étant indiqué comme s'élevant à environ 105 000 \$.

[26] M^{me} Hiebert a témoigné que son mari et elle-même donnaient chaque année environ 30 000 \$ à des organismes de bienfaisance, en mentionnant son église et World Vision comme types d'organismes de bienfaisance à qui ils consentaient des dons. M^{me} Hiebert a reconnu que son mari et elle-même finançaient les études d'Angela, mais qu'ils s'attendaient à ce qu'Angela les rembourse : elle a dit que l'entente était vague et elle a admis avoir finalement accordé une remise de dette.

[27] M^{me} Hiebert a donné à sa fille un plus gros montant qu'aux autres étudiants qui sollicitaient des fonds, parce qu'elle voulait s'assurer qu'Angela reçoive le montant maximal de la bourse d'entretien. Elle a décidé du montant à la suite d'une lettre qu'elle avait reçue de la NFCL. Elle savait que les notes d'Angela étaient suffisamment bonnes pour permettre à celle-ci d'être admissible, mais elle n'était pas certaine que les notes d'Angela se maintiendraient pendant toute l'année scolaire. Au moment où le don a été consenti, elle savait qu'Angela satisfaisait aux critères. Elle espérait qu'Angela bénéficierait du don, tout en reconnaissant qu'Angela obtiendrait 80 p. 100 des fonds recueillis et 20 p. 100 additionnels si elle satisfaisait aux critères.

[28] M^{me} Hiebert ne se rappelait pas expressément les discussions qui avaient eu lieu avec les parents d'autres étudiants au sujet des dons mutuels effectués afin de satisfaire aux critères concernant les cinq donateurs, mais elle se rappelait avoir parlé à au moins l'un des autres parents.

[29] M^{me} Hiebert a examiné le compte d'Angela, à la TWU, un relevé qui ressemble fort à un relevé bancaire. Il montrait que la NFCL avait versé un montant de 10 122 \$ dans le compte au mois d'août et un montant de 8 195 \$ au début du mois de janvier 2003. M^{me} Hiebert a reconnu avoir versé un acompte de 150 \$ aux fins de l'inscription et un acompte de 200 \$ aux fins du logement.

Monica Neville

[30] Les parties se sont entendues sur les faits suivants :

[TRADUCTION]

106. Monica Neville (« M^{me} Neville ») est la mère de Lavonne Neville (« Lavonne »).
107. Lavonne est née le 16 juillet 1984. Elle a eu 18 ans le 16 juillet 2002.
108. En 2002, Lavonne étudiait à la TWU; elle a présenté une demande en vue de participer au programme CHEAF.
109. En 2002, Lavonne a sollicité des dons en faveur de la NFCL dans le cadre du programme CHEAF.
110. En 2002, M^{me} Neville et son époux, Ken, ont donné les sommes suivantes à la NFCL, lesquelles avaient été sollicitées par Lavonne :
 - a) un don de 4 000 \$, le 9 juillet 2002;
 - b) un don de 2 250 \$, le 1^{er} décembre 2002.
111. M^{me} Neville et Ken ont obtenu de la NFCL un reçu, daté du 15 janvier 2003, reconnaissant le paiement des dons de bienfaisance susmentionnés s'élevant en tout à 6 250 \$. Ce montant a été inclus dans la demande de déduction que M^{me} Neville a faite en 2002 au titre des dons de bienfaisance.

112. Le ministre a refusé le montant de 6 250 \$ qui avait été déduit à l'égard de l'ensemble des paiements effectués en faveur de la NFCL.
113. En 2002, M^{me} Neville a déclaré un revenu total de 56 984 \$ et Ken a déclaré un revenu net de 45 891 \$.
114. Du mois de juin au mois d'octobre 2002, Lavonne a recueilli 4 200 \$ au titre de dons consentis à la NFCL et, aux mois de novembre et de décembre 2002, elle a recueilli un montant de 2 250 \$ au titre des dons consentis à la NFCL, le total de ces dons s'élevant à 6 450 \$. La NFCL a remis à Lavonne un feuillet T4A de 4 200 \$ en 2002 et la somme de 2 250 \$ en 2003.

[31] Comme les autres appelants, M^{me} Neville a soutenu qu'en obtenant son diplôme d'études secondaires, sa fille était devenue une jeune adulte indépendante qui était libre de prendre ses propres décisions, mais avec les conseils de ses parents. Lavonne a décidé de s'inscrire à la TWU. Elle devait veiller à ses propres besoins, mais il était clair pour la famille que sa mère et son père l'aideraient au besoin, s'ils étaient en mesure de le faire, Lavonne gagnait un revenu en aidant sa mère dans son entreprise, et elle a obtenu une bourse d'études de la TWU directement ainsi que de Boilermakers. Lavonne vivait à la maison pendant qu'elle étudiait à la TWU étant donné que cela coûtait moins cher.

[32] Les Neville ont été mis au courant de l'existence de la NFCL en consultant les documents de la NFCL, qu'ils avaient reçus par l'entremise de la TWU, et grâce à des amis qui avaient des enfants qui connaissaient le programme. M^{me} Neville a témoigné avoir consenti le don parce qu'elle croyait que Lavonne poursuivrait ses études et que ses chances d'obtenir du financement étaient bonnes. M^{me} Neville a déclaré qu'elle espérait et qu'elle prévoyait que Lavonne ferait tout ce qu'il fallait afin d'obtenir la bourse d'études et qu'elle s'attendait à ce qu'elle le fasse. M^{me} Neville a également déclaré croire que l'argent remis à la NFCL était un don et qu'une fois ce don consenti, cela ne relevait plus d'elle.

Le point litigieux

[33] Il s'agit de savoir si les paiements que les appelants ont effectués en faveur de la NFCL en 2002 étaient des dons consentis à un organisme de bienfaisance qui pouvaient être déduits au titre de dons de bienfaisance conformément à l'article 118.1 de la Loi. Une question additionnelle se pose dans l'appel Coleman, à savoir si les dons consentis par Titan constituent des avantages imposables entre les mains de M. Coleman, conformément au paragraphe 246(1) de la Loi.

Analyse

[34] Dans l'ouvrage intitulé *Canadian Taxation of Charities and Donations*, Arthur Drache a brièvement défini le problème que présentait une affaire telle que celle-ci :

[TRADUCTION]

En fait, la plupart des personnes qui consentent un don à des organismes de bienfaisance, sinon toutes, en retirent des avantages. De plus, à ce facteur vient s'ajouter le fait indéniable que les gens sont davantage portés à faire une contribution à un organisme de bienfaisance qui fait quelque chose qu'ils approuvent ou qui pourra éventuellement leur procurer un avantage ou procurer un avantage à leurs amis ou à leur famille, même si l'avantage consiste simplement à faire de leur collectivité un meilleur endroit où vivre.

Bien sûr, il y a une distinction : l'avantage n'est pas suffisamment direct pour rendre le don inadmissible, mais il s'agit d'un critère subjectif.

Dans certains cas évidents, il y a clairement une contrepartie entre un donateur et un organisme de bienfaisance et aucun reçu ne peut être remis, mais il reste un grand nombre de zones grises dans lesquelles des décisions individuelles devront être prises.

[35] J'aimerais au départ dire jusqu'à quel point l'habitude qu'avaient les appelants d'effectuer des dons de bienfaisance m'a impressionné. Il s'agit de gens généreux qui comprenaient clairement l'importance des dons de bienfaisance. Mises à part certaines réserves au sujet du témoignage de M. Coleman, lequel n'était pas toujours aussi sincère qu'il aurait pu l'être, je conclus que les appelants et M. Forrester ont été ouverts et directs et qu'ils ont fait preuve de pondération en présentant leurs témoignages. J'ai écouté attentivement afin de déceler des indices qu'ils parlaient à demi-mot – en indiquant qu'ils savaient tous réellement ce à quoi sert le reçu d'impôt. Or, je n'ai rien pu déceler. Ces gens croyaient avoir donné de l'argent à la NFCL. Leurs témoignages subjectifs n'auraient pas pu être plus clairs. Ce qui est troublant, c'est que la preuve objective indique si clairement qu'ils croyaient comprendre, et de fait qu'ils savaient, au moment où ils ont effectué leurs dons, que 80 à 100 p. 100 des sommes qu'ils donnaient serviraient à couvrir les frais d'études des étudiants qui sollicitaient des fonds – principalement leurs enfants. Les appelants ont parlé d'espoir, d'attente, d'expectative. Je conclus qu'ils savaient de quoi il en ressortait, qu'ils devaient le savoir. Le programme a été conçu de façon qu'ils le sachent. Une fois que je suis arrivé à cette conclusion inévitable et que j'ai retenu la preuve

objective plutôt que la preuve subjective, le lien devient plus fort et la réponse est plus facile.

[36] L'application de l'article 118.1 de la Loi est axée sur la conclusion selon laquelle un don a été effectué. Les parties conviennent que, pour l'application de la Loi, la définition du « don » figurant dans l'arrêt *Friedberg v. R.*² constitue le point de départ approprié. Trois éléments doivent être présents :

- I. Un bien appartenant au donateur;
- II. Le transfert volontaire de ce bien;
- III. L'absence d'avantage ou de contrepartie pour le donateur.

Les deux premiers éléments ne sont pas contestés. Le troisième pose un problème. Dans la décision *The Queen v. Burns*³, la question a été décrite comme suit :

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.

[37] Les parties ont cité un grand nombre de décisions portant sur cette question, mais j'aimerais mettre l'accent sur quatre décisions : *The Queen v. Zandstra*⁴, *McBurney c. Canada*⁵, *Woolner v. the Queen*⁶ et *The Queen v. Burns*⁷.

[38] Dans l'affaire *Zandstra*, les appelants avaient versé de l'argent à l'école Jarvis, organisée par la Jarvis Society en vue d'établir et de maintenir une école chrétienne séparée. Les appelants avaient tous indiqué qu'ils estimaient avoir une obligation morale envers d'autres enfants que les leurs. Le juge Heald a conclu qu'ils avaient

² 92 DTC 6031.

³ 88 DTC 6101.

⁴ 74 DTC 6416.

⁵ [1985] A.C.F. n° 821.

⁶ 53 DTC 5722.

⁷ *Ibid*, note 3.

donc reçu une contrepartie de l'école Jarvis sous la forme d'une éducation chrétienne donnée à leurs enfants « dans l'accomplissement de leur devoir en tant que parents tel qu'ils le conçoivent ».

[39] Dans l'arrêt *McBurney*, une autre affaire dans laquelle les parents estimaient qu'il était de leur devoir d'éduquer leurs enfants dans un milieu chrétien, la Cour d'appel fédérale a conclu que les paiements étaient effectués dans l'acquiescement de cette obligation. Voici ce que la Cour a dit :

[...]

Je ne puis souscrire à l'argument selon lequel les paiements doivent être considérés comme des "dons" parce que l'intimé n'aurait pas été juridiquement tenu de fournir une contribution.

[...] les paiements effectués par l'intimé en 1976 et en 1977 étaient directement reliés à la fréquentation par ses enfants de l'école qui leur dispensait l'éducation chrétienne qu'il croyait, en toute conscience, devoir leur assurer.

[...]

[40] Dans un arrêt plus récent, *Woolner*, soit une affaire dans laquelle des contributions avaient été faites à la First Mennonite Church pour son programme d'aide aux élèves (dans le cadre duquel une bourse d'entretien était accordée à tout enfant d'un membre qui présentait une demande), la Cour d'appel fédérale a décidé que l'arrêt *Zandstra* était un précédent qui ne pouvait pas être écarté :

[...]

En l'espèce, il est manifeste que les contributions étaient volontaires. Reste à savoir si elles ont été faites dans l'attente ou l'espoir d'un avantage matériel.

À notre avis, les faits de la cause s'apparentent à ceux de la cause *La Reine c. Zandstra*, 74 D.T.C. 16 (1^{re} inst.), dont les motifs de jugement ont été adoptés par le juge Stone de la Cour d'appel dans *McBurney*. Dans *Zandstra*, le contribuable versait des contributions à une école dénommée " Canadian Christian School ", [...]

À notre avis, on ne peut distinguer la cause *Zandstra* et l'affaire en instance. En l'espèce, les contribuables ont versé leurs contributions à la secte, sachant que leurs enfants recevraient une bourse. [...]

Les contribuables soutiennent qu'il n'y a aucun lien entre les contributions faites et les bourses accordées. Il y a cependant la preuve concluante d'un tel lien. À

chaque demande de bourse, le demandeur est invité à remplir une formule de promesse de don. En outre, un rapport du comité d'aide aux élèves renferme cette indication : " Nous présumons que l'élève et/ou les parents contribueront autant que possible au fonds ". Qui plus est, ceux qui ne tenaient pas entièrement leur promesse de don se le faisaient rappeler.

[...] Ces contribuables voulaient que leurs enfants reçoivent une éducation spéciale. C'est ce à quoi tendaient leurs contributions. Il s'agit là d'un avantage matériel pour eux.

[...]

[41] Enfin, dans la décision *Burns*, la Section de première instance de la Cour fédérale, en examinant les paiements que le docteur Burns avait effectués en faveur de l'Association canadienne du ski, a conclu que ces paiements ne constituaient pas des dons puisqu'ils étaient effectués pour que le défendeur obtienne un avantage matériel. La Cour a réitéré ce qui avait été dit dans l'arrêt *McBurney*, à savoir qu'il doit exister un lien entre l'avantage et les paiements :

[...]

En l'espèce, le fait que le défendeur veuille assurer un genre de formation et d'entraînement à sa fille et le versement de montants à l'organisation responsable selon ses attentes « allaient de pair ».

[...]

[42] À la suite de l'examen de ces décisions, j'aimerais faire les observations suivantes :

- I. L'avantage accordé au donateur n'a pas à découler d'une obligation juridique.
- II. L'espoir d'obtenir un avantage peut suffire pour que le don soit refusé.
- III. Il doit exister un élément de rattachement ou un lien entre le paiement effectué par le donateur et l'avantage. Dans les décisions, les mots « lien », « aller de pair » ou « directement relié » sont de fait employés.

[43] Les appelants font valoir que les affaires traitant d'éducation étayent la thèse selon laquelle une personne ne peut pas demander de déduction pour don de bienfaisance à l'égard d'un don consenti à un établissement fréquenté par leur enfant mineur lorsque ce don a pour effet de réduire les frais de scolarité et autres frais que

les parents seraient par ailleurs obligés d'engager. Je n'interprète pas ces décisions d'une façon aussi stricte.

[44] C'est le facteur de rattachement qui est crucial. Dans d'autres domaines du droit (voir, par exemple, l'application de la *Loi sur les Indiens*⁸ et l'alinéa 81(1)a) de la Loi), les tribunaux ont élaboré le critère des facteurs de rattachement en vue de faciliter la détermination de l'obligation fiscale d'un contribuable. Dans ce cas-ci, en décidant si un paiement constitue un « don » aux fins de l'application des crédits pour dons de bienfaisance (paragraphe 118.1(3)), il semble que la jurisprudence propose également l'examen des facteurs de rattachement.

[45] Il s'agit d'une analyse en deux étapes. En premier lieu, un avantage a-t-il été conféré au donateur? En second lieu, existait-il entre cet avantage et le don un lien suffisamment fort pour que le paiement ne satisfasse pas au troisième élément de la définition du don figurant dans l'arrêt *Friedberg*?

L'identification de l'avantage

[46] Lorsqu'un contribuable dont l'épouse est atteinte de la maladie d'Alzheimer consent un don à la Société Alzheimer du Canada et que, par suite du financement par la Société de recherches sur la maladie, l'épouse du contribuable se voit prescrire un nouveau médicament qui ralentit l'évolution de la maladie, un avantage est clairement conféré au contribuable. Il peut être difficile de déterminer la valeur de cet avantage; de fait, le contribuable pourrait soutenir qu'il n'a pas de prix, mais personne ne nierait l'existence d'un avantage. Dans les affaires portant sur des questions d'éducation (*Zandstra, McBurney* et *Woolner*), les tribunaux disent que c'est l'éducation chrétienne des enfants qui constitue l'avantage. Je ne vois pas pourquoi ce même avantage n'existerait pas en l'espèce. Les appelants estimaient tous qu'une éducation chrétienne comportait un avantage réel. Cela était clair. Il est également clair que leurs enfants en tiraient parti. L'avantage pourrait être défini en termes monétaires – en fournissant des fonds à la NFCL, les appelants ont réduit de beaucoup leur obligation de verser les frais de scolarité et autres frais connexes directement à leurs enfants ou à l'université, obligation qu'ils prenaient au sérieux.

[47] La première étape de l'identification d'un avantage personnel n'est pas difficile : il s'agit de faire une distinction d'avec un avantage purement moral. Dans

⁸ L.R.C. 1985, ch. I-5.

l'affaire *Curlett v. Minister of National Revenue*⁹, la personne qui avait donné des fonds à l'Armée du Salut (lesquels devaient expressément être utilisés pour deux personnes dans le besoin) n'avait obtenu aucun avantage personnel, mais elle avait obtenu un avantage moral. Comme on l'a laissé entendre dans la décision *Burns*, un avantage purement moral ne suffit pas pour vicier un don. Lorsque le seul avantage tiré d'un don est un avantage purement moral, il est inutile de passer à la seconde étape de l'analyse puisque, par sa nature, un don n'a pas de lien personnel réel avec l'avantage purement moral qui en résulte. Nous donnons au Fonds de secours des victimes du tremblement de terre en Haïti afin d'aider ceux qui sont dans le besoin : l'avantage ne comporte aucun élément personnel.

La force du lien

[48] C'est à la seconde étape de l'analyse de la façon dont le don se rattache à l'avantage que la véritable nature du paiement à titre de don sera généralement établie. Quels sont donc les facteurs à prendre en considération? Je ne soutiens pas qu'un facteur particulier est concluant, ni que la liste que j'ai dressée est exhaustive. Il s'agit d'examiner les facteurs objectivement, de les soupeser et de faire preuve d'une bonne dose de bon sens.

- I. Existe-t-il une relation entre le donateur et le bénéficiaire ultime?
- II. Existe-t-il une corrélation entre le montant du don et le montant reçu par le bénéficiaire?
- III. Dans quelles circonstances le don a-t-il été consenti?
 - a) Qu'est-ce que le donateur savait au sujet de ce qui arriverait au don ou à quoi le donateur s'attendait-il?
 - b) Qu'est-ce que le bénéficiaire savait au sujet de ce qui arriverait au don ou à quoi le bénéficiaire s'attendait-il?
 - c) Qu'est-ce que l'organisme de bienfaisance savait au sujet de ce qui arriverait au don ou à quoi l'organisme de bienfaisance s'attendait-il?

⁹ [1966] CTC 243.

- d) Quelle était l'intention du donateur?
- e) Comment le montant du don était-il déterminé?
- f) Comment l'argent était-il donné?
- g) Le donateur avait-il une obligation morale ou juridique envers le bénéficiaire?

IV. Le donateur exerçait-il un contrôle sur la façon dont l'organisme de bienfaisance utilisait l'argent?

I Existe-t-il une relation entre le donateur et le bénéficiaire ultime?

[49] Si les donateurs appelants sont considérés comme les bénéficiaires ultimes du fait que la NFCL les libère de l'obligation de payer les frais d'études de membres de leur famille, il existe bien sûr une relation – les mêmes personnes sont en cause. Si les étudiants bénéficient de l'avantage, il existe encore une fois clairement un lien de dépendance avec le donateur. Il y a un élément personnel. Les appelants font valoir qu'en considérant le lien de dépendance comme un facteur, nous faisons perdre toute motivation aux personnes mêmes qui seraient par ailleurs portées à effectuer des dons de bienfaisance. À première vue, cette réponse peut sembler valable, mais tout compte fait, elle ne résiste pas à l'analyse puisqu'elle ne tient pas compte de l'essence même de la question : jusqu'à quel point existe-t-il un lien étroit? Cela revient à dire que, parce que les appelants n'obtiendraient pas de crédit pour dons de bienfaisance, ils ne paieraient pas les études de leurs enfants. Les seules personnes qui perdraient toute motivation de consentir un don de bienfaisance seraient celles qui souscrivent à la thèse voulant que charité bien ordonnée commence par soi-même et qui cherchent à faire d'un don personnel un don de bienfaisance, ce qui est exactement la question qui se pose en l'espèce et la question qui se pose à ce stade de l'analyse. Les gens qui donnent à la Société du cancer parce qu'un être cher est atteint d'un cancer ne courent aucun risque de se voir refuser le crédit. Les personnes qui désignent un être cher comme bénéficiaire direct d'un « don » courent pareil risque. Je n'y vois rien de démotivant. Cela constitue le cœur de ce qu'est un don de bienfaisance aux fins de l'impôt.

II Existe-t-il une corrélation entre le montant du don et la valeur de l'avantage?

[50] En effet, il existe une corrélation directe entre ce que les appelants ont donné et ce que les étudiants avec qui les appelants sont liés ont reçu. Le programme CHEAF

a été conçu de la façon suivante : les étudiants obtiendraient au moins 80 p. 100 et au plus la totalité des fonds qu'ils pouvaient recueillir. Les appelants et M. Forrester ont témoigné que les dons étaient tous mis en commun et que les bourses d'entretien, les bourses d'études, l'aide financière et les frais administratifs provenaient de ce fonds, mais il reste, par exemple, que sur les 10 600 \$ que M. Harder a donnés le 1^{er} août, la NFCL a déposé un montant de 10 175 \$ dans le compte de la fille de M. Harder, à la TWU, le 1^{er} septembre. La corrélation saute aux yeux : il s'agit d'un lien important.

III Dans quelles circonstances le don a-t-il été consenti?

a) Qu'est-ce que le donateur savait au sujet de ce qui arriverait au don ou à quoi le donateur s'attendait-il?

[51] La question de l'attente ou de la connaissance comporte plus d'un élément. Je conclus que les appelants savaient, lorsqu'ils ont consenti un don à la NFCL, qu'ils n'auraient jamais personnellement droit à un remboursement. Ils ont tous reconnu ne pas avoir droit à un remboursement. Cependant, ils savaient également que leur don irait à leurs enfants (ou à leurs petits-enfants). J'ai conclu qu'il y avait une certaine incohérence entre la réalité et la nature des témoignages des appelants. Les appelants disaient qu'ils espéraient que leurs enfants obtiennent du financement ou qu'ils s'attendaient à ce que leurs enfants obtiennent du financement : aucun n'a reconnu qu'en fait, il savait que son enfant allait obtenir du financement. Il s'agissait de personnes intelligentes et honnêtes qui s'accrochaient fermement à l'idée que les conditions d'admissibilité laissaient planer un doute sur la disponibilité du financement. Comme on l'a dit, il n'y a rien de certain dans la vie. Mais jusqu'à quel point était-il peu probable que les étudiants obtiennent du financement? Je conclus qu'il n'existait aucune incertitude au sujet de la bourse d'entretien représentant 80 p. 100 du montant admissible maximal et qu'il existait fort peu d'incertitude au sujet de la bourse d'études. Les conditions relatives à la MPC et à la charge de cours constituaient les seules pierres d'achoppement réelles. Cependant, au moment où les dons ont été effectués, les appelants savaient que ces conditions étaient remplies. Ce n'est que si l'étudiant abandonnait ses cours, après que l'argent eut été crédité à son compte, que l'argent était de nouveau crédité à la NFCL. Il y avait des exemples de rajustements apportés aux comptes d'autres étudiants. Cependant, ces circonstances n'existent pas en l'espèce. En effet, les appelants savaient que les étudiants obtiendraient l'argent, les étudiants ont obtenu l'argent et les sommes n'ont jamais été retournées à la NFCL.

[52] Le fait de savoir que son enfant obtiendra l'avantage constitue un fort lien : le fait de prévoir que l'enfant obtiendra l'avantage constitue également un facteur de

rattachement, quoiqu'il ne s'agisse pas d'un facteur aussi décisif. Toutefois, si je reconnais l'existence d'un élément d'incertitude dans l'octroi d'une bourse d'études pour le semestre d'hiver, étant donné que les notes du premier semestre n'auraient pas encore été connues au moment où le don a été effectué, et que les donateurs pouvaient dire qu'il n'y avait qu'un espoir ou une attente, cela crée néanmoins un lien, quoique ce lien ne soit pas aussi fort, mais il s'agit néanmoins d'un élément de rattachement qu'il faudra prendre en compte dans le contexte des autres facteurs. Je ne retiens pas l'argument selon lequel un certain élément de risque ou d'incertitude fait de l'espoir ou de l'attente un non-facteur. C'est une question de degré; il s'agit de soupeser les facteurs.

- b) Qu'est-ce que les bénéficiaires, et il est à supposer que les étudiants sont les bénéficiaires, savaient au sujet de ce qui arriverait au don ou à quoi les bénéficiaires s'attendaient-ils?

[53] Aucun des étudiants n'a été cité pour témoigner. Les étudiants sollicitaient de gros dons de leur famille et des dons modiques de quatre autres donateurs en vue d'avoir droit à la bourse d'études. Ils auraient su que, ce faisant, ils obtiendraient un financement représentant de 80 à 100 p. 100 du montant des dons. Contrairement aux personnes qui étaient dans le besoin dans l'affaire *Curlett*, lesquelles n'étaient pas au courant du don, le fait que les étudiants étaient au courant de la chose constitue un facteur de rattachement important. Même en l'absence de leurs témoignages, je n'hésite pas à conclure que les étudiants cherchaient à recueillir des fonds uniquement à leur propre profit. C'est ainsi que le programme avait été conçu. Il n'existait aucun élément de preuve à l'appui de l'idée selon laquelle les étudiants cherchaient à recueillir des fonds afin d'aider d'autres étudiants à obtenir du financement de la NFCL. Je conclus qu'il s'agit d'un facteur de rattachement important.

- c) Qu'est-ce que la NFCL savait ou à quoi la NFCL s'attendait-elle?

[54] Parlons en premier lieu de ce que la NFCL ne savait pas. Selon M. Forrester, le conseil ne savait pas qui étaient les donateurs et ce que ceux-ci avaient donné. Le conseil recevait simplement une liste indiquant le nom de l'étudiant, ses qualifications et le montant recueilli. Pourtant, M. Martens aurait été au courant de la chose puisque la NFCL recevait les formulaires des donateurs avec les chèques. La NFCL avait les renseignements à sa disposition, et ce, même si le conseil ne les avait peut-être pas examinés.

La NFCL a mis en œuvre le programme CHEAF et elle savait, comme les participants, étant donné que cela faisait partie de ses documents, qu'une fois

acceptés, les étudiants recevraient de 80 à 100 p. 100 du montant des dons qu'ils avaient sollicités. La NFCL savait fort bien ce qu'elle allait faire de l'argent recueilli par un étudiant. Des rajustements mineurs et des circonstances spéciales ne changent rien à cet élément crucial du programme CHEAF. Il s'agit d'un facteur de rattachement important.

d) Quelle était l'intention du donateur?

[55] Les parties s'entendent pour dire que la détermination de l'intention doit être faite objectivement. Les appelants ont soutenu [TRADUCTION] « qu'elle ne devrait pas être fondée sur une analyse subjective des motifs du contribuable ». Dans l'arrêt *Friedberg*, la Cour d'appel fédérale a souligné qu'il ne faut pas utiliser la preuve d'une intention subjective pour déterminer l'intention « véritable » sous-tendant le soi-disant octroi d'un don :

En droit fiscal, la forme a de l'importance. Une simple intention subjective, en l'espèce comme dans d'autres instances en matière fiscale, ne suffit pas en soi à modifier la caractérisation d'une opération aux fins de l'impôt. Lorsqu'un contribuable prend certaines dispositions formelles à l'égard de ses affaires, il peut s'ensuivre d'importants avantages fiscaux, quand bien même ces dispositions seraient prises principalement dans le but d'éviter des impôts (voir *La Reine c. Irving Oil* 91 D.T.C. 5106, le juge Mahoney, J.C.A.). Toutefois, si un contribuable omet de prendre les mesures formelles appropriées, peut-être que des impôts devront être payés. S'il n'en était pas ainsi, Revenu Canada et les tribunaux se livreraient à des exercices interminables pour établir les intentions véritables derrière certaines opérations. Les contribuables et la Couronne chercheraient à restructurer des opérations après coup afin de profiter de la législation fiscale ou d'amener les contribuables à payer des impôts qu'ils pourraient autrement ne pas avoir à payer. Bien que la preuve de l'intention puisse parfois aider les tribunaux à clarifier des marchés, elle est rarement déterminante. En résumé, la preuve d'une intention subjective ne peut servir à "rectifier" des documents qui s'orientent clairement vers une direction précise.

[56] J'ai entendu les appelants affirmer qu'ils voulaient aider à assurer un enseignement chrétien et qu'ils avaient l'intention d'aider d'autres personnes, mais un examen objectif des faits et des documents donne à entendre que l'intention primordiale était de financer l'éducation chrétienne des membres de leur famille. Cette conclusion est inévitable; la nature des documents publics de la NFCL, le moment où les étudiants étaient acceptés dans le programme CHEAF, le fait que tous les intéressés le savaient au moment où le don était effectué, l'indication par la NFCL des fonds nécessaires, le fait que le montant du don correspondait à ce chiffre, le

désir du donateur de voir ses enfants bénéficier d'une éducation chrétienne, le fait qu'il était entendu dans la famille que celle-ci fournirait une aide financière, tout cela indique l'intention des participants de financer l'éducation de leurs enfants par l'entremise de la NFCL.

[57] Les appelants soutiennent que le motif n'est pas pertinent en ce qui concerne les dons consentis à la NFCL, à condition qu'ils n'obtiennent pas d'avantage en échange. J'ai deux remarques à faire sur ce point : en premier lieu, j'ai conclu que les appelants ont obtenu un avantage; en second lieu, je fais une distinction entre les motifs d'un donateur et son intention. Le donateur peut être amené à effectuer un don parce qu'un être cher est atteint d'un cancer, tout en voulant aider toutes les personnes atteintes de la maladie. Selon moi, l'intention demeure un facteur important et il s'agit ici d'un facteur de rattachement important.

e) Comment le montant du don était-il déterminé?

[58] Une fois que l'étudiant était accepté dans le programme CHEAF, la NFCL informait celui-ci de ses besoins financiers futurs et lui faisait également savoir combien d'argent il devait recueillir pour répondre à ces besoins. Une copie de la lettre d'acceptation était envoyée aux parents de l'étudiant. L'organisme de bienfaisance informe en fait les parents du montant que leur enfant doit recueillir afin de bénéficier de l'éducation chrétienne que tout le monde veut qu'il reçoive. Considérée isolément, la chose pourrait être assimilée à une demande que World Vision fait en vue d'obtenir 500 \$, cette somme pouvant expressément servir à l'achat d'une chèvre pour une famille, en Papouasie, ce qui pourrait grandement améliorer la vie de la famille. L'identification des besoins de l'organisme de bienfaisance en soi n'est pas déterminante, mais s'il est tenu compte du fait que celui qui reçoit l'information est un parent du bénéficiaire, le lien devient plus fort. Une lettre adressée aux parents, les informant que leur enfant a besoin d'une somme donnée pour étudier à l'université ne ressemble en rien à une demande générale adressée au public en vue d'obtenir une somme donnée pour aider des étrangers dans le besoin. En outre, le public peut fournir suffisamment d'argent pour permettre le don de chèvres à deux ou trois familles papoues. Les appelants, quoiqu'ils fassent généralement preuve de générosité en effectuant des dons de bienfaisance, n'ont pas financé les besoins d'autres étudiants, de plusieurs milliers de dollars : on ne les a même pas informés des besoins des autres étudiants. Je conclus que, dans le contexte général du programme, il s'agit d'un facteur de rattachement important.

f) Comment l'argent était-il donné?

[59] Les appelants ont tous souligné qu'ils n'avaient pas inscrit le nom de l'étudiant sur leur chèque. De fait, la NFCL, dans ses documents, leur conseillait fortement de ne pas le faire et disait que si cette malheureuse erreur était commise, les chèques seraient retournés. Pourtant, afin de noter le montant des dons recueillis par un étudiant, le chèque était toujours accompagné du formulaire du donateur, lequel renfermait des renseignements au sujet de l'étudiant. Par conséquent, même si le programme était structuré de façon qu'aucun étudiant particulier ne puisse être désigné, tous les renseignements étaient sans aucun doute mis à la disposition de la NFCL lorsque celle-ci recevait le chèque et le formulaire du donateur. Les appelants ont soutenu que, parce que le donateur ne pouvait pas demander à la NFCL de donner de l'argent à l'étudiant, la situation est semblable à celle qui existait dans l'affaire *Curlett*, où le donateur avait communiqué avec l'Armée du Salut et avait désigné deux personnes qui avaient besoin d'aide. L'Armée du Salut avait convenu que le fait d'aider ces deux personnes faisait partie de son travail caritatif en général. Le donateur avait effectué un don, que le ministre a contesté en se fondant sur le fait que l'argent allait réellement à des personnes particulières. La Cour a conclu que le contribuable avait effectué un don de bienfaisance véritable parce que l'Armée du Salut n'était pas [TRADUCTION] « assujettie aux ordres et aux directives de l'appelant ». Or, les présentes affaires sont fort différentes. Comme il en a ci-dessus été fait mention, il serait difficile de constater l'existence d'un avantage personnel dans l'affaire *Curlett*, mais même à supposer que nous devions procéder à cette seconde étape de l'analyse à l'égard de l'affaire *Curlett*, afin de savoir s'il existe un élément de rattachement, il reste que cet élément, dans l'affaire *Curlett*, est minime. Il faut se rappeler ce à quoi se rapporte cette étape de l'analyse – le facteur de rattachement. Il s'agit de soupeser ce facteur. Dans l'affaire *Curlett*, on aurait accordé peu de poids, sinon aucun, à ce facteur. En l'espèce, j'accorde un certain poids au facteur en question, quoique isolément il ne s'agisse pas d'un facteur aussi important que certains autres facteurs.

[60] Je tiens également compte du moment où le don a été effectué. Rien ne montre que les présents appelants aient consenti un don à la NFCL, si ce n'est lorsque des membres de leur famille allaient étudier à la TWU. Les dons ont été effectués de façon à coïncider avec l'obligation des membres de leur famille de s'acquitter des obligations financières qu'ils avaient envers la TWU.

g) Le donateur avait-il une obligation morale ou juridique envers le bénéficiaire?

[61] Les appelants ont fait une distinction entre l'obligation juridique des parents de payer les études postsecondaires de leurs enfants et une obligation morale. Ils ont soutenu que, parce qu'ils n'avaient aucune obligation juridique de payer les études postsecondaires, les bourses d'entretien et les bourses d'études accordées par la NFCL n'avaient pas pour effet de les enrichir. Les appelants ont ensuite fait une distinction entre les étudiants de plus de 19 ans et ceux qui avaient moins de 19 ans, ainsi qu'entre les étudiants qui étaient des enfants des donateurs, par opposition à ceux qui ne l'étaient pas; ainsi, M. Ballard a effectué un don à la demande de son petit-fils. Encore une fois, ces distinctions influent toutes sur la force de l'élément de rattachement existant entre le don et l'avantage. Sans aucun doute, s'il existe une obligation juridique pour les parents de financer les études postsecondaires de leurs enfants, et si les parents s'acquittent de cette obligation en « donnant » à la NFCL, le lien est très fort. Or, en Colombie-Britannique, il n'existe aucune obligation juridique selon la *Family Relations Act*¹⁰. J'ai devant moi :

- a) des parents qui admettent qu'il était entendu dans la famille que les parents aideraient les enfants à financer leurs études postsecondaires. Je conclus que le fait de se libérer de cette obligation en consentant un don constitue un lien entre les parents et les enfants, quoique ce lien ne soit pas aussi fort que dans le cas d'une obligation juridique;
- b) un parent qui demande à une société dont il a le contrôle, « Titan », de consentir un don à la demande de son enfant. Le père n'a peut-être pas directement effectué le don, mais la différence est légère et je conclus néanmoins à l'existence d'un élément de rattachement;
- c) un grand-père, M. Ballard, qui cherche à aider son petit-fils. Cet appelant soutient qu'en l'absence de relation parentale avec un étudiant, il n'existe aucune obligation de soutien. Je suis d'accord pour dire qu'il n'existe aucune obligation, ce terme est trop fort, mais il existe néanmoins quelque chose. Il convient peut-être de se demander si M. Ballard aurait de toute façon contribué à l'éducation de son petit-fils?

¹⁰ R.S.B.C. 1996, ch. 128.

[62] En résumé, le simple fait que les donateurs n'ont aucune obligation juridique ne veut pas pour autant dire qu'ils ne sont pas libérés d'un paiement qu'ils auraient par ailleurs effectué. La preuve indique le contraire. L'élément de rattachement n'est pas aussi fort que dans le cas d'une obligation juridique, mais il existe néanmoins un lien important. À coup sûr, en ce qui concerne M. Ballard, l'élément de rattachement est relativement faible, mais M. Ballard savait que Paul était à la charge de la famille et il savait, au moment où il a effectué le don, que Paul avait été accepté dans le programme CHEAF.

IV Le donateur exerçait-il un contrôle sur la façon dont l'organisme de bienfaisance utilisait le don?

[63] Non, les donateurs comprenaient tous qu'une fois le don consenti, il s'agissait d'un don absolu et qu'ils n'avaient pas leur mot à dire quant à la façon dont le conseil décidait d'utiliser l'argent. Cela est exact, mais les donateurs et le conseil savaient ce que le conseil allait faire.

[64] Somme toute, je conclus que, si ces facteurs de rattachement sont considérés ensemble, il existe un lien suffisamment fort entre le don et l'avantage, de sorte que je conclus que les appelants n'ont pas satisfait au critère énoncé dans l'arrêt *Friedberg*, selon lequel le donateur ne peut retirer aucun avantage.

[65] Les facteurs de rattachement, dans le cas de M. Ballard, ne sont pas aussi forts que dans les autres cas puisqu'il n'existe aucune relation parentale, bien que M. Ballard eût reconnu qu'il avait décidé du montant à donner en se fondant sur ce que la NFCL lui avait dit. Le cas de M. Ballard est le seul qui pourrait être considéré comme un cas limite, mais je conclus qu'il y a un trop grand nombre d'autres facteurs de rattachement importants; je conclus qu'aucun don de bienfaisance n'a été effectué.

[66] En ce qui concerne Titan et M. Coleman, les appelants ont reconnu que, si je conclus à l'absence de don de bienfaisance, le paragraphe 246(1) de la Loi s'appliquerait à M. Coleman et que celui-ci aurait obtenu un avantage imposable.

[67] L'intimée a fait valoir que le programme CHEAF va à l'encontre de l'économie de la Loi, en ce qui concerne le traitement fiscal des frais d'études postsecondaires; elle soutient que l'on tentait, au moyen de ce programme, de contourner les règles. Je n'ai pas à rendre de décision sur ce point. L'argument se rapproche davantage d'un argument fondé sur les règles générales anti-évitement, même si l'on m'a assuré que

ce n'était pas le cas. Je ne crois pas être obligé de faire des remarques additionnelles sur ce point.

[68] En rédigeant les présents motifs, j'ai essayé d'imaginer divers cas limites auxquels je pourrais appliquer le cadre sur lequel je me suis fondé. Cette tâche s'est avérée utile, mais elle m'a montré qu'il reste toujours un élément subjectif. Cela est inévitable. Dans ce domaine d'interaction humaine, l'application d'une formule peut uniquement nous amener jusqu'à un certain point sur le plan du droit.

[69] Les appels sont rejetés, un seul mémoire de frais étant accordé à l'intimée.

Signé à Ottawa, Canada, ce 24^e jour de février 2010.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 9^e jour d'août 2010.

Mario Lagacé, jurilinguiste

RÉFÉRENCE : 2010 CCI 109

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2007-4657(IT)G, 2007-4659(IT)G,
2007-4673(IT)G, 2007-4684(IT)G,
2007-4672(IT)G, 2007-4677(IT)G

INTITULÉ : RICHARD WAYNE COLEMAN,
TITAN CONSTRUCTION
CONTRACTORS LTD.,
GERALD BALLARD,
DAVID W. HARDER, IRIS HIEBERT,
MONICA NEVILLE
c.
SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU DE L'AUDIENCE : Vancouver (Colombie-Britannique)

DATE DE L'AUDIENCE : Les 25, 26, 27 et 28 janvier 2010

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable Campbell J. Miller

DATE DU JUGEMENT : Le 24 février 2010

COMPARUTIONS :

Avocats des appelants : M^e Blake Bromley
M^e Kim Hansen

Avocates de l'intimée : M^e Lynn M. Burch
M^e Christa Akey

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour les appelants :
Nom : Blake Bromley, Kim Hansen
Cabinet : Benefic Law Corporation

Pour l'intimée : John H. Sims, c.r.
Sous-procureur général du Canada
Ottawa, Canada