

ENTRE :

GEORGE MARKOU,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de Gerry Petriello, 2012-1995(IT)G, Simonetta Olivanti, 2013-36(IT)G, et William H. Henderson, 2012-562(IT)G, les 27 et 28 mars 2017, à Toronto (Ontario). La Cour a reçu des observations écrites les 10 et 24 octobre 2017.

Devant : L'honorable juge B. Paris

Comparutions :

Avocats de l'appelant :	M ^e Guy Du Pont, Ad.E. M ^e Michael H. Lubetsky M ^e Reuben Abitbol
Avocats de l'intimée :	M ^e Arnold Bornstein M ^e John Grant M ^e Lorraine Edinboro

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2002 est rejeté, avec dépens, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour d'avril 2018.

« B. Paris »

Le juge Paris

Dossier : 2012-1995(IT)G

ENTRE :

GERRY PETRIELLO,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de George Markou, 2012-423(IT)G, Simonetta Olivanti, 2013-36(IT)G, et William H. Henderson, 2012-562(IT)G, les 27 et 28 mars 2017, à Toronto (Ontario). La Cour a reçu des observations écrites les 10 et 24 octobre 2017.

Devant : L'honorable juge B. Paris

Comparutions :

Avocats de l'appelant :

M^e Guy Du Pont, Ad.E.
M^e Michael H. Lubetsky
M^e Reuben Abitbol

Avocats de l'intimée :

M^e Arnold Bornstein
M^e John Grant
M^e Lorraine Edinboro

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2002 est rejeté, avec dépens, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour d'avril 2018.

« B. Paris »

Le juge Paris

Dossier : 2013-36(IT)G

ENTRE :

SIMONETTA OLIVANTI,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de George Markou, 2012-423(IT)G, Gerry Petriello, 2012-1995(IT)G, et William H. Henderson, 2012-562(IT)G, les 27 et 28 mars 2017, à Toronto (Ontario). La Cour a reçu des observations écrites les 10 et 24 octobre 2017.

Devant : L'honorable juge B. Paris

Comparutions :

Avocats de l'appelante :	M ^e Guy Du Pont, Ad.E. M ^e Michael H. Lubetsky M ^e Reuben Abitbol
Avocats de l'intimée :	M ^e Arnold Bornstein M ^e John Grant M ^e Lorraine Edinboro

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2001 est rejeté, avec dépens, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour d'avril 2018.

« B. Paris »

Le juge Paris

Dossier : 2012-562(IT)G

ENTRE :

WILLIAM H. HENDERSON,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appel entendu sur preuve commune avec les appels de George Markou, 2012-423(IT)G, Gerry Petriello, 2012-1995(IT)G, et Simonetta Olivanti, 2013-36(IT)G, les 27 et 28 mars 2017, à Toronto (Ontario). La Cour a reçu des observations écrites les 10 et 24 octobre 2017.

Devant : L'honorable juge B. Paris

Comparutions :

Avocats de l'appelant :	M ^e Guy Du Pont, Ad.E. M ^e Michael H. Lubetsky M ^e Reuben Abitbol
Avocats de l'intimée :	M ^e Arnold Bornstein M ^e John Grant M ^e Lorraine Edinboro

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la cotisation établie en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2001 est rejeté, avec dépens, conformément aux motifs du jugement ci-joints.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour d'avril 2018.

« B. Paris »

Le juge Paris

Référence : 2018 CCI 66
Date : 20180409
Dossiers : 2012-423(IT)G
2012-1995(IT)G
2013-36(IT)G
2012-562(IT)G

ENTRE :

GEORGE MARKOU, GERRY PETRIELLO,
SIMONETTA OLIVANTI, WILLIAM H. HENDERSON,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Paris

[1] Les appelants dans les présents appels ont participé à un programme de don avec effet de levier (le « programme ») par lequel ils auraient fait des dons à un organisme de bienfaisance enregistré et obtenu des reçus pour dons de bienfaisance. M. Henderson et M^{me} Olivanti ont participé au programme à l'égard de l'année d'imposition 2001, et M. Markou et M. Petriello y ont participé à l'égard de l'année d'imposition 2002.

[2] Tous les appelants ont demandé des crédits d'impôt pour dons de bienfaisance en vertu de l'article 118.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») en raison de leur participation au programme.

[3] Les présents appels soulèvent la question de savoir si les appelants ont droit à ces crédits.

[4] Le ministre du Revenu national (le « ministre ») a refusé les crédits au motif que les montants transférés par les appelants en raison du programme n'étaient pas des dons au sens de l'article 118.1 de la Loi.

[5] Dans ses réponses aux avis d'appel, l'intimée a également soutenu que, subsidiairement, la disposition générale anti-évitement (la « DGAÉ ») s'applique en vue de refuser les crédits.

[6] Dans la décision *Maréchaux c. La Reine*, 2009 CCI 587, la Cour a conclu qu'un contribuable qui avait participé au même programme de don avec effet de levier n'avait droit à aucun des crédits d'impôt pour dons de bienfaisance qu'il avait demandés. La Cour d'appel fédérale a confirmé cette décision (2010 CAF 287), et la Cour suprême du Canada a refusé de donner l'autorisation d'interjeter appel (2011 CanLII 33976).

[7] Les appelants soutiennent que la décision *Maréchaux* ne permet pas de régler leurs appels et qu'ils ont droit aux crédits d'impôt demandés. Subsidiairement, ils soutiennent qu'ils devraient avoir droit à des crédits d'impôt pour le montant versé en espèces à l'organisme de bienfaisance en raison du programme.

Les faits

[8] Les appels ont été entendus sur preuve commune, soit un exposé conjoint partiel des faits et un second exposé conjoint des faits, plusieurs volumes de documents déposés en preuve sur consentement et les transcriptions des témoignages de MM. Markou et Henderson lors d'une requête qui a déjà été entendue et tranchée par la Cour au titre de l'article 58 des *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)* (la « détermination au titre de l'article 58 »). Les parties se sont entendues pour dire que les témoignages de MM. Markou et Henderson s'appliqueront à tous les présents appels.

Aperçu du programme

[9] Trinity Capital Corporation (« Trinity »), de 2001 à 2003, a fait la promotion du programme appelé « The Donation Program for Medical Science and Technology » (Le programme de dons pour la science et la technologie médicales) et a exploité ce programme.

[10] Les contribuables qui ont participé au programme ont effectué une série d'opérations prévues au préalable établie par Trinity visant à leur donner droit à des crédits d'impôt pour dons de bienfaisance supérieurs au montant qu'ils avaient versé en espèces.

[11] Le programme exigeait que les participants s'engagent à payer un montant à la John McKellar Charitable Foundation (la « fondation »), un organisme de bienfaisance enregistré canadien.

[12] Le montant de l'engagement était versé à la fondation en partie en espèces à même les ressources propres des participants et en partie au moyen d'un montant emprunté par les participants d'une des nombreuses filiales de Trinity, y compris Capital Structures Ltd. (pour 2001) et Capital Structures 2002 Ltd. (pour 2002) (les « prêteurs »). Les prêteurs ont été établis dans l'unique but de fournir des prêts aux participants du programme.

[13] Les prêts fournis pour le programme en 2001 avaient une durée de 20 ans et ne portaient pas intérêt. Les prêts fournis pour le programme en 2002 avaient une durée de 25 ans et ne portaient pas intérêt non plus.

[14] En 2001, la contribution en espèces de chaque participant était de 30 % du montant du don, et en 2002 elle était de 32 % du montant du don. Le reste du don provenait du prêt organisé par Trinity pour chacun des participants.

[15] Les participants ont également emprunté des prêteurs respectifs un montant supplémentaire de 10 % du don en 2001 et de 17 % en 2002. Ces montants supplémentaires ont ensuite été versés aux prêteurs pour les dépenses décrites comme un « dépôt de garantie » et des « frais du prêt » et pour la prime d'une « police d'assurance d'accroissement du dépôt ».

[16] Au total, le montant emprunté par les participants était de 80 % de l'engagement en 2001 et de 85 % en 2002.

[17] Le programme a permis aux participants de céder le dépôt de garantie et la police d'assurance d'accroissement du dépôt aux prêteurs en remboursement intégral du prêt en tout temps après le 15 janvier de l'année suivant l'année du prêt, et les prêteurs étaient tenus d'accepter la cession à titre de remboursement intégral du prêt impayé. En l'espèce, chacun des appelants a fait une telle cession.

[18] On a remis aux participants des reçus pour dons de bienfaisance pour le montant intégral transféré à la fondation en leur nom.

[19] Le montant total des prétendus dons faits en raison du programme par l'ensemble des participants s'élevait à environ 18 millions de dollars en 2001 et 106 millions de dollars en 2002.

Le transfert de fonds

[20] Au cours du programme, Trinity facilitait le transfert de fonds des participants et des prêteurs, au nom des participants, à la fondation.

[21] La fondation a transmis la presque totalité des fonds qu'elle a reçus pendant le programme au Mackenzie Institute for the Study of Terrorism (« Mackenzie ») et à l'université Cornell (« Cornell »). Le Mackenzie Institute était un organisme de bienfaisance canadien enregistré et l'université Cornell était une université visée à l'annexe VIII (article 3503) du *Règlement de l'impôt sur le revenu*. La fondation a retenu une petite partie des fonds qu'elle a reçus pour le programme pour ses propres fins.

[22] Trinity a conclu une entente avec Mackenzie et Cornell selon laquelle ils utiliseraient la presque totalité des fonds reçus de la fondation pour acheter certains biens (des droits de propriété intellectuelle en médecine et du matériel de laboratoire médical) de Charterbridge Holdings International Ltd., une société des îles Vierges britanniques. Les montants que Mackenzie et Cornell ont accepté de payer pour les biens dépassaient considérablement leur juste valeur marchande.

[23] Mackenzie a également demandé qu'une partie des fonds qu'il avait reçus du programme soit versée à Trinity en contrepartie de son rôle de promoteur de Mackenzie.

Le mouvement circulaire des fonds

[24] Les prêteurs, en 2001 et en 2002, ont emprunté des fonds au moyen de prêts d'un jour afin de consentir les prêts aux participants. Le produit des prêts d'un jour a été transmis des prêteurs par l'intermédiaire d'un certain nombre d'entités (y compris la fondation) et retourné aux prêteurs et aux entités fournissant les prêts d'un jour au cours d'une journée au moyen d'un mouvement de fonds circulaire. Avant de consentir les prêts à chacun des participants, les prêteurs savaient qu'au moyen d'une série de directives et d'opérations prévues au préalable avec des

tierces parties, les sommes prêtées aux participants leur seraient remises le jour même ou peu de temps après.

Les opérations mettant en cause les appelants

William H. Henderson

[25] M. Henderson a participé au programme de 2001. Il a notamment fait ce qui suit :

– le 17 décembre 2001, il a signé un engagement de donner 100 000 \$ à la fondation;

– il a remis un chèque de 30 000 \$ (soit 30 % du prétendu don) au cabinet Fraser Milner Casgrain en fiducie, les avocats de Trinity;

– le 17 décembre 2001, il a signé une convention de prêt de 80 000 \$ (soit 80 % de son prétendu don) avec Capital;

– le 14 décembre 2001, il a signé un billet incessible de 80 000 \$ à l'ordre de Capital;

– il a demandé qu'on verse le montant de l'engagement à la fondation à même les montants remis à Fraser Milner Casgrain et les sommes empruntées de Capital;

– il a demandé qu'on verse le reste des sommes du prêt à titre de dépôt de garantie pour le remboursement du prêt, de prime d'une police d'assurance d'accroissement du dépôt souscrite par Gettysburg National Indemnity (SAC) Ltd. (« Gettysburg »), et de frais du prêt.

[26] Le prêt de Capital avait une durée de 20 ans, ne portait aucun intérêt et pouvait être acquitté en cédant la police d'assurance d'accroissement du dépôt et le dépôt de garantie à Capital.

[27] Le prétendu don de M. Henderson à la fondation a été fait le 31 décembre 2001.

[28] Le 21 janvier 2002, la fondation a envoyé à M. Henderson un reçu pour don de bienfaisance de 100 000 \$.

[29] M. Henderson a cédé son dépôt de garantie et sa police d'assurance à Capital en remboursement intégral de son prêt.

[30] Au moment où il a fait le prétendu don, M. Henderson habitait Mississauga, en Ontario.

Simonetta Olivanti

[31] M^{me} Olivanti a participé au programme de 2001 en faisant un prétendu don de 50 000 \$ à la fondation. Elle a notamment fait ce qui suit :

- le 3 décembre 2001, elle a signé un engagement de donner 50 000 \$ à la fondation;
- le 3 décembre 2001, elle a remis un chèque de 15 000 \$ (soit 30 % de son prétendu don) à Fraser Milner Casgrain en fiducie;
- le 3 décembre 2001, elle a signé un prêt pour emprunter 40 000 \$ (soit 80 % de son prétendu don) de Capital;
- le 3 décembre 2001, elle a signé un billet incessible de 40 000 \$ à l'ordre de Capital;
- elle a demandé qu'on verse le montant de l'engagement à la fondation à même les montants remis à Fraser Milner Casgrain et les sommes empruntées de Capital;
- elle a demandé qu'on verse le reste des sommes du prêt à titre de dépôt de garantie pour le remboursement du prêt, de prime d'une police d'assurance d'accroissement du dépôt souscrite par Gettysburg, et de frais du prêt.

[32] Le prêt de Capital avait une durée de 20 ans, ne portait aucun intérêt et pouvait être acquitté en cédant la police d'assurance et le dépôt de garantie à Capital.

[33] Le prétendu don de M^{me} Olivanti à la fondation a été fait le 31 décembre 2001.

[34] Le 21 janvier 2002, la fondation a envoyé à M^{me} Olivanti un reçu pour don de bienfaisance de 50 000 \$.

[35] M^{me} Olivanti a cédé son dépôt de garantie et sa police d'assurance à Capital en remboursement intégral de son prêt.

[36] Au moment où elle a fait le prétendu don, M^{me} Olivanti habitait Laval, au Québec.

George Markou

[37] M. Markou a participé au programme de 2002 en faisant un prétendu don de 11 000 000 \$ à la fondation. Il a notamment fait ce qui suit :

- le 27 novembre 2002, il a signé un engagement de donner 11 000 000 \$ à la fondation;
- le 28 novembre 2002, il a remis une traite bancaire de 3 520 000 \$ (soit 32 % du prétendu don) à Fraser Milner Casgrain en fiducie;
- le 27 novembre 2002, il a signé un prêt pour emprunter 9 350 000 \$ (soit 85 % de son prétendu don) de Capital 2002;
- le 27 novembre 2002, il a signé un billet incessible de 9 350 000 \$ à l'ordre de Capital 2002;
- il a demandé qu'on verse le montant de l'engagement à la fondation à même les montants remis à Fraser Milner Casgrain et les sommes empruntées de Capital 2002;
- il a demandé qu'on verse le reste des sommes du prêt à titre de dépôt de garantie pour le remboursement du prêt, de prime d'une police d'assurance d'accroissement du dépôt souscrite par British Indemnity Limited, et de frais du prêt.

[38] Le prêt de Capital 2002 avait une durée de 25 ans, ne portait aucun intérêt et pouvait être acquitté en cédant la police d'assurance et le dépôt de garantie à Capital 2002.

[39] Le prétendu don de M. Markou à la fondation a été fait le 5 décembre 2002.

[40] Le 11 décembre 2002, la fondation a envoyé à M. Markou un reçu pour don de bienfaisance de 11 000 000 \$.

[41] Le 16 mars 2003, M. Markou a cédé son dépôt de garantie et sa police d'assurance à Capital 2002 en remboursement intégral de son prêt.

[42] Au moment où il a fait le prétendu don, M. Markou habitait Unionville, en Ontario.

Gerry Petriello

[43] M. Petriello a participé au programme en faisant un prétendu don de 50 000 \$ à la fondation. Il a notamment fait ce qui suit :

- le 16 décembre 2002, il a signé un engagement de donner 50 000 \$ à la fondation;
- il a remis un chèque certifié ou une traite bancaire de 16 000 \$ (soit 32 % du prétendu don) à Fraser Milner Casgrain en fiducie;
- il a signé un prêt pour emprunter 42 500 \$ (soit 85 % de son prétendu don) de Capital 2002;
- il a signé un billet incessible de 42 500 \$ à l'ordre de Capital 2002;
- il a demandé qu'on verse le montant de l'engagement à la fondation à même les montants remis à Fraser Milner Casgrain et les sommes empruntées de Capital 2002;
- il a demandé qu'on verse le reste des sommes du prêt à titre de dépôt de garantie pour le remboursement du prêt, de prime d'une police d'assurance d'accroissement du dépôt souscrite par British Indemnity Limited, et de frais du prêt.

[44] Le prêt de Capital 2002 avait une durée de 25 ans, ne portait aucun intérêt et pouvait être acquitté en cédant la police d'assurance et le dépôt de garantie à Capital 2002.

[45] Le prétendu don de M. Petriello à la fondation a été fait le 20 décembre 2002.

[46] Le 6 janvier 2003, la fondation a envoyé à M. Petriello un reçu pour don de bienfaisance de 50 000 \$.

[47] M. Petriello a cédé son dépôt de garantie et sa police d'assurance à Capital 2002 en remboursement intégral de son prêt.

[48] Au moment où il a fait le prétendu don, M. Petriello habitait Dollard-Des-Ormeaux, au Québec.

Les témoignages lors de la détermination au titre de l'article 58

[49] MM. Markou et Henderson ont tous deux affirmé que, selon ce qu'ils comprenaient, la totalité de leurs dons (soit les dons en espèces et les montants empruntés) serait utilisée aux fins de recherche médicale et qu'ils croyaient que la fondation était un organisme de bienfaisance véritable et digne de foi. Leurs conseillers financiers leur ont présenté le programme et leur ont donné une trousse de documents qui comprenait un long avis juridique du cabinet Fraser Milner Casgrain. MM. Markou et Henderson se sont fiés à ces documents lorsqu'ils ont décidé de faire leurs dons. Ils ont également confirmé avoir reçu un prêt en participant au programme, mais ils n'étaient pas au courant du mouvement circulaire des fonds utilisés pour les prêts.

La Loi

[50] La définition du terme « total des dons de bienfaisance » figure au paragraphe 118.1(1) de la Loi :

« 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.

La décision *Maréchaux*

[51] Dans *Maréchaux c. La Reine*, précité, le contribuable avait participé au programme en 2001. La juge Woods a conclu qu'il n'avait pas droit au crédit d'impôt pour don de bienfaisance pour le montant transféré à la fondation parce que le montant ne constituait pas un don. La juge Woods a renvoyé à la définition du terme « don » établie par la Cour d'appel fédérale dans *R. c. Friedberg*, n° A-65-89, 5 décembre 1991, 92 D.T.C. 6031 (C.A.F.), selon laquelle « un don est le transfert volontaire du bien d'un donateur à un donataire, en échange duquel le donateur ne reçoit pas d'avantage ni de contrepartie ». Elle a ensuite déclaré ce qui suit :

[32] Si la définition susmentionnée est appliquée aux faits de la présente affaire, il est clair que l'appelant n'a pas effectué de don à la fondation puisqu'il obtenait un important avantage en échange du don.

[33] L'avantage découle de l'entente de financement. Le prêt de 80 000 \$ ne portant pas intérêt que l'appelant a reçu, auquel vient s'ajouter l'option de vente prévue, constituait un avantage important qui était donné en échange du don. Le financement n'était pas accordé indépendamment du don. Les deux étaient inextricablement liés par les ententes pertinentes.

[52] Grâce à l'« option de vente », le contribuable était en mesure de rembourser les prêts au complet peu de temps après la clôture en cédant au prêteur le dépôt de garantie et la police d'assurance.

[53] Pour ce qui est de la question de savoir si le contribuable avait effectué un don partiel, soit le montant qu'il a versé lui-même, la juge Woods a indiqué ce qui suit :

[48] Dans certaines conditions, il peut être approprié de partager une opération en deux parties, de sorte qu'il y a d'une part un don et d'autre part quelque chose d'autre.

[49] Eu égard aux faits particuliers de la présente affaire, il n'est pas approprié de partager ainsi l'opération. Dans ce cas-ci, il n'y a qu'un seul arrangement interdépendant, et aucune partie de cet arrangement ne peut être considérée comme un don que l'appelant a effectué sans s'attendre à quoi que ce soit en échange. [...]

La thèse des appelants

[54] Les appelants soutiennent que, selon les sens ordinaire et juridique du terme « don », tel qu'il est utilisé à l'article 118.1 de la Loi, ils ont chacun fait un don valable du montant intégral qu'ils ont transféré à la fondation, y compris le produit du prêt qu'ils ont obtenu des prêteurs.

[55] Les appelants font valoir que la décision *Maréchaux* ne permet pas de trancher les questions en litige dans les présents appels.

[56] Ils affirment d'abord que, contrairement à la situation dans l'affaire *Maréchaux*, ils n'ont reçu aucun avantage ou contrepartie pour les dons faits à la fondation et, par conséquent, ils ont droit aux crédits d'impôt pour dons de bienfaisance intégraux.

[57] En deuxième lieu, ils affirment que la décision *Maréchaux* ne permet pas de trancher la question de savoir si le contribuable peut demander un crédit d'impôt pour don de bienfaisance pour la partie versée en espèces à la fondation parce que cette question n'avait pas été soulevée.

[58] Les appelants affirment que les ententes des prêts reçus des prêteurs ne constituaient pas un avantage en contrepartie de leur don parce que le juge C. Miller avait conclu lors de la détermination au titre de l'article 58 que les

appelants n'avaient aucun intérêt en *common law* ou en *equity* dans le prêt avant le transfert du produit des prêts à la fondation. Ils indiquent également que l'obligation des appelants de recourir à des prêts pour faire leurs dons est conforme à l'intention de conférer un avantage à la fondation correspondant au montant intégral de leurs dons.

[59] En conséquence, les appelants soutiennent que la réception des prêts ne vicie pas leurs dons à la fondation. Le témoignage de MM. Markou et Henderson (qui s'applique aussi aux autres appelants) étaye également la conclusion selon laquelle ils avaient l'intention libérale requise en ce qui concerne le montant intégral déclaré.

[60] Si les prêts constituent un avantage, les appelants soutiennent qu'ils n'annuleraient pas entièrement leurs dons parce que la réception d'un avantage ne vicie pas en soi la totalité du don.

[61] Les appelants soutiennent que, selon la *common law* et le droit civil au Québec, lorsqu'un donateur reçoit un avantage en raison d'un don, le montant du don est simplement réduit de la valeur de l'avantage qu'il a reçu. Il s'agit d'un « don fractionné » ou d'un « don partiel ».

[62] Les appelants indiquent qu'on a accepté le principe d'un don fractionné ou d'un don partiel dans de nombreuses décisions, dont des décisions rendues par notre Cour et par la Cour d'appel fédérale.

[63] Ils font également valoir que le législateur avait l'intention que le mot « don » à l'article 118.1 englobe de tels dons et que cette interprétation du mot « don » à l'article 118.1 est conforme aux principes du bijuridisme, conformément aux articles 8.1 et 8.2 de la *Loi d'interprétation*, L.R.C. 1985, ch. I-21. Ces dispositions se lisent comme suit :

Tradition bijuridique et application du droit provincial

8.1 Le droit civil et la *common law* font pareillement autorité et sont tous deux sources de droit en matière de propriété et de droits civils au Canada et, s'il est nécessaire de recourir à des règles, principes ou notions appartenant au domaine de la propriété et des droits civils en vue d'assurer l'application d'un texte dans une province, il faut, sauf règle de droit s'y opposant, avoir recours aux règles, principes et notions en vigueur dans cette province au moment de l'application du texte

Terminologie

8.2 Sauf règle de droit s'y opposant, est entendu dans un sens compatible avec le système juridique de la province d'application le texte qui emploie à la fois des termes propres au droit civil de la province de Québec et des termes propres à la common law des autres provinces, ou qui emploie des termes qui ont un sens différent dans l'un et l'autre de ces systèmes.

[64] Les appelants adoptent la thèse selon laquelle la possibilité de faire un don fractionné est étayée par les modifications apportées à la Loi en 2013, aux paragraphes 248(33) à 248(41) et suivants, qui prévoient la délivrance de reçus fractionnés lorsque le donateur reçoit un avantage pour le don. Ils font valoir que ces modifications ont éclairci le droit tel qu'il existait avant les modifications.

[65] Les appelants invoquent également quatre jugements sur consentement rendus par la Cour dans *Bartlett c. La Reine*, 2012-3321(IT)G, *Baldwin c. La Reine*, 2012-3355(IT)G, *Culverson c. La Reine*, 2012-4034(IT)G, et *Cucciniello c. La Reine*, 2012-2077(IT)G. Dans ces affaires, le ministre avait refusé les crédits d'impôt pour dons de bienfaisance demandés par les contribuables concernant le même programme de dons avec effet de levier que celui dont la Cour est maintenant saisie et les contribuables avaient interjeté appel devant notre Cour. Les parties ont consenti à un jugement faisant droit en partie aux appels au motif que les appelants avaient droit aux crédits d'impôt pour dons de bienfaisance pour certains des montants déclarés en tant que dons faits à la fondation après le 20 décembre 2002 (c'est-à-dire la date à laquelle les modifications concernant les dons fractionnés sont entrées en vigueur). J'ai examiné les actes de procédure, et il semble que les montants pour lesquels les crédits ont été accordés sont les portions en espèces de ces dons.

[66] Les appelants soutiennent que, puisque tout règlement d'un appel concernant l'impôt doit être fondé sur des principes, l'intimée, dans les affaires *Bartlett*, *Baldwin*, *Culverson* et *Cucciniello*, doit avoir accepté le fait que les contribuables avaient l'intention libérale requise pour la portion en espèces de leurs dons à la fondation pour avoir droit aux crédits d'impôt. Selon les appelants, puisqu'ils ont participé au même programme que celui auquel ont participé les contribuables dans ces affaires, il s'agirait d'un abus de procédure si l'intimée adoptait la thèse selon laquelle les appelants en l'espèce avaient une intention concernant les montants versés à la fondation différente de celle des contribuables en cause dans ces affaires.

[67] Enfin, les appelants font valoir que la DGAÉ ne s'applique pas aux opérations donnant droit aux crédits d'impôt pour dons.

Analyse

Les appelants ont-ils reçu un avantage?

[68] Je commencerai en examinant l'observation des appelants selon laquelle, en l'espèce, ils n'ont reçu aucun avantage lié aux prêts qui ont été utilisés pour financer l'essentiel des montants versés en leur nom à la fondation. Encore une fois, les appelants soutiennent que ce résultat découle des conclusions tirées par le juge C. Miller lors de la détermination au titre de l'article 58.

[69] Les appelants avaient demandé que deux questions soient tranchées au titre de l'article 58 des Règles. Une de ces questions était celle de savoir si les prêts consentis aux appelants par les prêteurs étaient assujettis à une fiducie de type *Quistclose*.

[70] Une fiducie de type *Quistclose* offre au prêteur une réparation en *equity* lorsqu'il a prêté de l'argent à un emprunteur pour un objectif précis et qu'il existe un risque que d'autres créanciers saisissent les fonds avancés avant que l'emprunteur ne puisse les utiliser pour l'objectif prévu. Le juge C. Miller a déclaré ce qui suit au paragraphe 29 de sa décision :

[...] Lors d'une fiducie de type *Quistclose*, le bien appartient à l'emprunteur, qui a une obligation fiduciaire d'utiliser les fonds à une fin précise ou de remettre les fonds au prêteur. [...]

[71] Le juge C. Miller a tenu compte de la nature des ententes juridiques conclues par les appelants et les prêteurs et a conclu que les prêts n'étaient pas assujettis à une fiducie de type *Quistclose*.

[72] Il a décrit comme suit les ententes juridiques pertinentes conclues par les appelants et les prêteurs :

1. Les appelants et Capital ont un accord en vertu duquel Capital accepte de prêter de l'argent aux appelants.
2. Dans cet accord, les appelants ordonnent à Capital de remettre les fonds empruntés à un organisme de bienfaisance au nom des appelants.

3. Capital a remis les fonds au cabinet d'avocats (FMC) de sa société mère.
4. Capital a ordonné à FMC de remettre les fonds au cabinet d'avocats de l'organisme de bienfaisance et, conformément à l'entente, cela déclenche la dette entre Capital et les appelants.
5. FMC confirme que les fonds ont été remis à l'organisme de bienfaisance au nom des appelants.

[au paragraphe 33]

[73] La Cour a ensuite énoncé les motifs de sa conclusion selon laquelle il n'existait aucune fiducie de type *Quistclose* :

24 Je conclus par contre que les appelants, ou plus précisément le prêteur, ne sont pas en l'espèce dans une situation de type *Quistclose*. Ils ont une entente contractuelle par laquelle, dans le cas de M. Henderson par exemple, un jour donné, un prêteur met des fonds dans le compte en fiducie de son cabinet d'avocats alors qu'il a le droit et la directive irrévocable de son emprunteur de remettre immédiatement les fonds à un organisme de bienfaisance. Les fonds ne sont pas dévolus à l'emprunteur avant d'être remis à l'organisme de bienfaisance, ce qui empêche toute possibilité que les fonds soient détenus par l'emprunteur en fiducie, que ce soit une fiducie par déduction, une fiducie judiciaire ou toute autre fiducie. Le prêteur n'a pas besoin de la protection d'une fiducie de type *Quistclose*; il est protégé par l'entente contractuelle déjà conclue et par le fait que les fonds ne quittent jamais son contrôle. Ils sont déposés dans le compte en fiducie de son avocat, et non pas dans le compte en fiducie de l'emprunteur [...]

34 J'ai conclu que les appelants n'ont jamais été propriétaires en *common law* de telle sorte qu'une fiducie protectrice de type *Quistclose* en faveur de Capital serait nécessaire. [...] Les appelants, en accordant un pouvoir irrévocable à Capital de remettre les fonds à l'organisme de bienfaisance, avaient épuisé tout pouvoir qu'ils pouvaient avoir eu pendant que les fonds étaient détenus par FMC. Capital, et elle seule, pouvait donner des instructions à FMC : les appelants ne pouvaient pas donner d'autres instructions une fois les fonds remis à FMC. [...]

35 [...] J'ai conclu que, jusqu'à ce que les fonds soient remis aux avocats de l'organisme de bienfaisance, les appelants n'avaient aucun intérêt en *common law* ou en *equity* dans les fonds. Une fois les fonds remis aux avocats de l'organisme de bienfaisance, les appelants avaient une dette envers Capital. C'est tout.

[74] Les appelants invoquent la conclusion selon laquelle ils n'avaient aucun intérêt en *common law* ou en *equity* dans les fonds que les prêteurs avaient versés aux avocats de l'organisme de bienfaisance pour étayer leur thèse selon laquelle ils n'ont reçu aucun avantage en raison des prêts. Les appelants soutiennent que les

prêts constituait de [TRADUCTION] « pures obligations » de la part des appelants parce qu'ils n'avaient jamais été propriétaires, en *common law* ou en *equity*, des produits des prêts et n'ont jamais eu un accès libre aux montants ou la jouissance de ceux-ci, ni un accès physique à ceux-ci.

[75] Les appelants indiquent également que le droit de rembourser les prêts en cédant le dépôt de garantie et la police d'assurance représente, au plus, une réduction des obligations concernant le prêt et non un [TRADUCTION] « avantage indépendant ». Ils soutiennent également que la valeur du droit était négligeable, étant donné que le prêt était déjà entièrement garanti par le dépôt de garantie et la police d'assurance.

[76] Je suis d'avis que la thèse des appelants à cet égard est incompatible avec le bon sens. La conclusion du juge C. Miller lors de la détermination au titre de l'article 58 selon laquelle les appelants n'avaient aucun intérêt, en *common law* ou en *equity*, dans le montant du prêt à un moment précis ne comprenait pas la conclusion selon laquelle les appelants n'avaient pas la jouissance des prêts. La Cour a énoncé ce qui suit au paragraphe 32 : « L'accord de prêt [...] laisserait entendre qu'à tout le moins, les appelants avaient le droit d'indiquer à qui les fonds devaient être remis. » Les contrats de prêts conclus par les appelants prévoyaient également, au paragraphe 2.2 de chaque contrat, que [TRADUCTION] « le prêteur est réputé avoir remis à l'emprunteur le montant du prêt » dès la remise du montant du prêt aux avocats de la fondation. Il est évident que les appelants ont utilisé le prêt à leurs propres fins : pour faire des dons à la fondation et, ainsi, ils ont reçu un avantage relativement aux prêts.

[77] Les appelants ont fait en sorte que le montant du prêt soit remis à la fondation et, en conséquence, chacun est devenu endetté envers le prêteur pour le montant du prêt qui lui avait été consenti. Ce sont les modalités du prêt plutôt que la façon dont le prêt est survenu qui ont donné lieu à un avantage aux appelants. Selon ces modalités, les prêts n'étaient remboursables qu'après 20 ou 25 ans, ne portaient aucun intérêt et pouvaient être remboursés presque immédiatement en cédant le dépôt de garantie et la police d'assurance (l'« option de vente »). La Cour d'appel fédérale a indiqué dans *Maréchaux*, au paragraphe 9, qu'il est « évident qu'une personne qui dispose d'argent emprunté, remboursable en vingt ans, sans avoir à payer d'intérêt, a reçu un avantage important ». La Cour a également indiqué, au paragraphe 11, que « « l'option de vente » constituait un avantage important accordé au donateur par le prêteur en contrepartie du paiement ». Ces conclusions s'appliquent également dans les présents appels. Je conclus donc que

les modalités des prêts dans les affaires dont je suis saisi avaient une valeur considérable pour les appelants.

[78] En outre, si les appelants n'avaient jamais eu d'intérêt en *common law* ou en *equity* dans le prêt, il leur serait impossible de soutenir qu'ils ont fait don des montants empruntés. Une personne peut uniquement faire don de biens qui lui appartiennent. Comme la Cour d'appel fédérale l'a indiqué dans *Friedberg*, « un don est le transfert volontaire du bien d'un donateur à un donataire » (non souligné dans l'original).

Les appelants ont-ils fait des dons fractionnés?

[79] Puisque j'ai conclu que les appelants ont chacun reçu un avantage en contrepartie de leurs dons à la fondation, je dois ensuite décider s'ils ont droit aux crédits d'impôt pour dons de bienfaisance pour les parties de leurs dons versées en espèces. Les appelants soutiennent que lorsqu'une contrepartie partielle est donnée pour le transfert d'un bien, la valeur excédant la contrepartie peut quand même être admissible en tant que don en *common law* et en droit civil au Québec. Ils indiquent qu'on peut établir une distinction entre la partie de l'opération que est un don et celle qui n'est pas un don.

La *common law*

[80] Les appelants font valoir que la thèse selon laquelle une contrepartie vicie un don n'est pas fondée en *common law*, mais est plutôt une innovation récente des fonctionnaires du fisc.

[81] Toutefois, je ne suis pas convaincu que la jurisprudence à laquelle les appelants ont renvoyé étaye que la *common law* reconnaît sans aucun doute les dons fractionnés. Même s'il est vrai qu'un bon nombre de décisions fiscales ont implicitement accepté le principe des dons fractionnés, ces décisions n'ont pas examiné le fondement juridique de dons de cette nature.

[82] Je commencerai en examinant les décisions qui traitent en général du principe selon lequel, en *common law*, tout avantage important reçu en contrepartie d'un don vicie ce don.

[83] Par exemple, dans l'arrêt de la Cour suprême du Canada *Peter c. Beblow*, [1993] 1 R.C.S. 980, la juge McLachlin (tel était alors son titre) a signalé que

l'élément central d'un don en droit est « le fait de donner volontairement à autrui sans attente de rémunération ».

[84] De plus, dans la décision *McNamee v. McNamee*, 2011 ONCA 533, 106 R.J.O. (3^e) 401, la Cour d'appel de l'Ontario énonce les éléments d'un don aux paragraphes 23 et 24, y compris l'exigence que le transfert soit fait sans contrepartie :

[TRADUCTION]

[23] Même si la *Loi sur le droit de la famille* ne prévoit aucune définition du terme « don », un don, en général, est le transfert volontaire d'un bien à autrui sans contrepartie : *Black's Law Dictionary*, 7^e éd. (St. Paul, MN, West Group, 1999), à la p. 696; *Birce v. Birce* (2001), 56 R.J.O. (3^e) 226, au par. 17. Un transfert de bien par contrat est un échange réciproque d'obligations (la « contrepartie »), mais un transfert par don est une transaction gratuite et unilatérale : Mary Jane Mossman et William Flanagan, *Property Law: Cases and Commentary*, 2^e éd. (Toronto, Emond Montgomery Publications, 2004), à la p. 439. Comme la juge McLachlin l'a indiqué dans *Peter c. Beblow*, [1993] 1 R.C.S. 980, aux pages 991 et 992 : « La principale caractéristique d'un don en droit, c'est-à-dire le fait de donner volontairement à autrui sans attente de rémunération [...] ».

[24] Les éléments essentiels d'un don valable en droit ne sont aucunement contestés. Il faut qu'il y ait (1) l'intention, de la part du donateur, de faire un don, sans contrepartie et sans s'attendre à une rémunération, (2) l'acceptation du don par le donataire, (3) un acte de remise ou de cession du bien suffisant afin de conclure l'opération : *Cochrane v. Moore* (1890), 25 Q.B.D. 57 (C.A.), aux pp. 72 et 73; Mossman et Flanagan, précité, à la p. 441; Bruce Ziff, *Principles of Property Law*, 5^e éd. (Toronto, Carswell, 2010), à la p. 157.

[85] Dans *McNamee*, la Cour a également conclu, au paragraphe 37 :

[TRADUCTION]

[...] Le transfert d'un bien au moyen d'un don peut également avoir des fins commerciales, pourvu que le transfert soit à titre gratuit, c'est-à-dire, comme la juge McLachlin (tel était alors son titre) l'a dit dans la décision *Peter c. Beblow*, précitée, pourvu que le don comporte « le fait de donner volontairement à autrui sans attente de rémunération » [non souligné dans l'original].

[86] Toutefois, même si les tribunaux dans *Peter c. Beblow* et *McNamee v. McNamee* déclarent sans équivoque qu'un don sera vicié si le donateur reçoit une contrepartie, les tribunaux n'avaient pas à examiner la question des dons

fractionnés, et on ne peut supposer que les tribunaux avaient l'intention de trancher la question.

[87] Les appelants n'ont toutefois pas porté à mon attention de décision non fiscale sur les dons fractionnés, et je n'ai pas trouvé de décision à ce sujet.

[88] Dans la première décision invoquée par les appelants, *Watson v. Bradshaw* (1881), 6 O.A.R. 666, la Cour devait décider si les conditions pour faire un don entre vifs avaient été remplies. La décision dépendait de la distinction entre les dons entre vifs et les dons à cause de mort et aucunement sur le fait que le donateur souhaitait faire le don parce que le donataire avait pris soin de lui lorsqu'il avait été malade.

[89] Ensuite, dans *City of Dartmouth v. Hoque* (1981), 126 D.L.R. (3d) 127 (C.S. N.-É., Div. d'appel), la Cour devait décider s'il fallait payer les droits de cession immobilière lorsqu'un bien immeuble était cédé d'un conjoint à l'autre. Le bien transféré était grevé d'une hypothèque, que le conjoint ayant reçu le bien a prise en charge. La Cour devait décider si le conjoint qui a reçu le bien avait donné une contrepartie pour le transfert. La Cour d'appel a conclu que, malgré la prise en charge de l'hypothèque, il n'y avait pas eu de contrepartie pour le transfert et le transfert constituait un don et, par conséquent, il n'était pas nécessaire de payer les droits de cession immobilière. Il semble que la conclusion de la Cour indique implicitement que, si le transfert avait été effectué pour une contrepartie, il n'y aurait pas eu de don et il aurait fallu payer les droits de cession immobilière. En conséquence, cette décision n'étaye pas l'observation des appelants selon laquelle la réception d'une contrepartie ne vicie pas un don en *common law*.

[90] Deux autres décisions auxquelles les appelants ont renvoyé, *McNamee*, précité, et *V.J.F. v. S.K.W.*, 2016 BCCA 186, examinent la distinction entre le motif et l'intention et la question de savoir si les donateurs des prétendus dons dans ces affaires avaient l'intention libérale nécessaire pour faire un don. Ces affaires ne portent pas non plus sur la question des dons fractionnés.

[91] Enfin, dans *Neville v. National Foundation for Christian Leadership*, 2013 BCSC 183, conf. par 2014 BCCA 38, les demandeurs demandaient le remboursement de montants qu'ils avaient donnés à un organisme de bienfaisance lié à la Trinity Western University, où leur fille poursuivait ses études. Notre Cour et la Cour d'appel fédérale avaient conclu que ces montants n'étaient pas des dons et, par conséquent, qu'ils ne donnaient pas droit à des crédits d'impôt pour don de bienfaisance parce que les demandeurs avaient reçu des bourses pour leur fille en

contrepartie des dons : *Coleman c. La Reine*, 2010 CCI 109, et *Ballard c. La Reine*, 2011 CAF 82.

[92] Les demandeurs avaient également intenté, au motif d'un enrichissement sans cause, une action devant la Cour suprême de la Colombie-Britannique en vue d'obtenir notamment le remboursement des dons faits à l'organisme de bienfaisance. Même si la Cour suprême de la Colombie-Britannique a conclu que les transferts constituaient des dons en *common law*, cette question n'était pas en litige, et ni les parties ni la Cour ne se sont penchées sur la question de savoir s'il y avait eu une contrepartie pour les transferts. La Cour a simplement déclaré ce qui suit au paragraphe 26 de ses motifs :

[TRADUCTION]

Il n'y a aucun doute, selon les éléments de preuve dont je dispose, que les versements étaient des dons au sens qu'« il y a eu remise du don et [...] la personne à qui le don a été fait l'accepte ». Selon ce que je comprends, aucune des parties ne le conteste.

[93] Il convient de souligner que l'action intentée dans *Neville* a été intentée avant les décisions *Coleman* et *Ballard* de notre Cour et de la Cour d'appel fédérale respectivement, précitées, et que l'objectif initial de l'action était d'obtenir une déclaration selon laquelle les versements étaient des dons en *common law*, une déclaration qui, selon ce que les demandeurs croyaient comprendre, lierait notre Cour. Dans *Neville*, la Cour a indiqué, au paragraphe 21 :

[TRADUCTION]

L'importance de la déclaration selon laquelle les versements étaient des dons a, à mon avis, presque disparu à la lumière des décisions de la Cour de l'impôt et de la Cour d'appel fédérale selon lesquelles les versements n'étaient pas un don de bienfaisance pour l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[94] Dans *Neville*, la Cour n'avait pas à trancher la question des dons fractionnés et on ne peut dire que la décision étaye l'affirmation voulant que la *common law* reconnaisse les dons fractionnés.

[95] De même, la jurisprudence fiscale n'est pas établie en ce qui concerne la question de savoir si la réception d'une quelconque contrepartie par un donateur vicie un don en *common law*.

[96] Dans *French c. La Reine*, 2016 CAF 64, la Cour d'appel fédérale a examiné bon nombre de ses décisions antérieures et a indiqué que ces décisions ne règlent pas la question. Dans plusieurs de ces décisions, la Cour semblait accepter implicitement qu'on peut faire des dons fractionnés. Cependant, aucune de ces décisions ne tranchait directement la question.

[97] D'autre part, la Cour d'appel fédérale a accepté l'affirmation générale selon laquelle la moindre contrepartie reçue pour un don vicie le don en *common law*. Dans *Friedberg*, la Cour a adopté la définition suivante du terme « don » :

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

[98] De plus, dans *Webb c. La Reine*, 2004 CCI 619, le juge Bowie a déclaré ce qui suit :

[16] Il s'est écrit beaucoup de documents au sujet des dons de bienfaisance au cours des années. Cependant, la loi est selon moi très claire. Je suis lié par la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *La Reine c. Friedberg*, entre autres. Ce cas et les autres du genre indiquent clairement que pour qu'un montant soit considéré comme un don fait à un organisme de bienfaisance, il doit être versé sans qu'il n'y ait d'avantage ou de contrepartie directs ou indirects pour le donateur, et sans qu'il n'y ait d'attente d'avantage ou de contrepartie. En d'autres mots, l'intention du donateur doit être entièrement libérale.

[99] Il ne m'est toutefois pas nécessaire de décider s'il aurait pu y avoir un don fractionné au sens de la Loi selon son libellé au moment des transactions en cause, puisque j'ai conclu que les faits des présentes affaires n'étayeraient pas la conclusion qu'il y a eu un don fractionné.

[100] Pour qu'il y ait un don fractionné, la partie de l'opération qui est un don doit être distincte de la partie qui n'est pas un don, et le don doit être étayé par une intention libérale. Dans *Maréchaux*, la juge Woods a conclu qu'il ne serait pas approprié d'accorder un crédit d'impôt pour don de bienfaisance pour le versement en espèces du contribuable parce que le transfert à la fondation ne pouvait pas être séparé en deux opérations et qu'aucune partie du transfert n'avait été faite avec une intention libérale. Dans *French*, le juge Noël a indiqué que la Cour d'appel fédérale avait également souscrit à cette conclusion, au paragraphe 38 :

[...] En confirmant la décision de la Cour canadienne de l'impôt et en refusant le crédit d'impôt réclamé, notre Cour a souscrit aux motifs de la juge Woods exposés au paragraphe 49 de ses motifs, déclarant que la portion de 20 000 \$ du transfert

n'était pas assortie de l'intention de donation requise (*Maréchaux* CAF, au paragraphe 12) :

Dans ce cas-ci, il n'y a qu'un seul arrangement interdépendant, et aucune partie de cet arrangement ne peut être considérée comme un don que l'appelant a effectué sans s'attendre à quoi que ce soit en échange [non souligné dans l'original].

Le droit civil

[101] Même si le droit civil du Québec reconnaît diverses catégories de dons fractionnés, y compris les donations rémunératoires, il doit quand même y avoir une intention libérale en ce qui concerne la partie d'un transfert qui est censée être un don.

[102] L'exigence de l'intention libérale pour qu'un transfert soit un don semble être la même en droit civil québécois qu'en *common law*.

[103] L'article 1806 du *Code civil du Québec* (le « C.c.Q. ») énonce que le transfert d'un bien à un donataire doit être fait à titre gratuit pour qu'il y ait donation. L'article 1806 dispose :

1806. La donation est le contrat par lequel une personne, le donateur, transfère la propriété d'un bien à titre gratuit à une autre personne, le donataire; le transfert peut aussi porter sur un démembrement du droit de propriété ou sur tout autre droit dont on est titulaire.

La donation peut être faite entre vifs ou à cause de mort.

[104] L'article 1381 du C.c.Q. définit ainsi l'expression « à titre gratuit » :

1381. Le contrat à titre onéreux est celui par lequel chaque partie retire un avantage en échange de son obligation.

Le contrat à titre gratuit est celui par lequel l'une des parties s'oblige envers l'autre pour le bénéfice de celle-ci, sans retirer d'avantage en retour.

[105] Il s'ensuit que l'expression « à titre gratuit » comprend deux éléments, c'est-à-dire l'intention d'accorder un bénéfice à une autre personne (l'intention libérale) et l'absence d'un avantage en retour.

[106] La Cour d'appel du Québec s'est penchée sur l'intention libérale dans *Martin c. Dupont*, 2016 QCCA 475, aux paragraphes 28 à 31 :

[28] La donation requiert ainsi la présence de deux éléments, soit l'élément matériel et l'élément psychologique.

[...] il n'y a pas de libéralité sans la présence de l'élément intellectuel ou psychologique, l'*animus donandi*, et sans la présence de l'élément matériel, la transmission de valeurs sans contrepartie équivalente. [*Tétrault c. Gagnon*, [1962] R.C.S. 766, 770.]

[29] L'élément psychologique, l'*animus donandi*, a été défini comme « une volonté réelle de se départir d'un bien au profit d'une tierce personne, sans tirer d'avantage en retour ». [*Deschênes c. Gagné*, J.E. 2007-412 (C.A.), 2007 QCCA 123, paragr. 69-70.]

[30] La donation implique donc l'intention de s'appauvrir sans rien obtenir en retour, si ce n'est de s'attendre à la gratitude du donataire. [Sevgi Kelci, « Fascicule 15 : Donations » dans *Jurisclasseur Québec : Successions et libéralités*, Montréal, LexisNexis, feuilles-mobile, à jour en février 2015, fasc. 15 au paragr. 15; *Québec (Procureur général) c. Mascouche (Ville de)*, J.E. 2012-1257 (C.A.), 2012 QCCA 1099.] Il est également impératif que le donateur n'en retire pas un avantage matériel.

[31] Les deux éléments sont requis et l'absence de l'un des deux suffit pour conclure que l'acte n'est pas une donation.

[107] Les donations rémunératoires sont prévues à l'article 1810 du C.c.Q. :

1810. La donation rémunératoire ou la donation avec charge ne vaut donation que pour ce qui excède la valeur de la rémunération ou de la charge.

[108] L'article 1810 n'élimine pas l'exigence que la portion du transfert qui est une donation soit transférée avec une intention libérale. Il semblerait que l'intention libérale, en droit civil comme en *common law*, constitue toujours un élément essentiel d'un don, même un don partiel.

[109] Par conséquent, peu importe si on utilise le sens en *common law* ou en droit civil du terme « don » à l'article 118.1, le résultat serait le même en l'espèce, parce qu'aucun des appelants n'avait l'intention libérale requise en ce qui concerne les montants versés à la fondation en espèces. Tout comme dans *Maréchaux*, chacune des affaires dont je suis saisi ne comprenait qu'une seule transaction interdépendante et aucune partie de cette transaction ne peut être considérée comme un don effectué sans s'attendre à une contrepartie quelconque en retour.

[110] Comme la juge Woods l'a indiqué dans *Maréchaux* : « Le financement n'était pas accordé indépendamment du don. Les deux étaient inextricablement liés par les ententes pertinentes. » Cette conclusion est étayée par les dispositions du contrat de prêt conclu par chacun des appelants. Selon ces contrats, la totalité du don de l'appelant à la fondation dépendait de l'approbation du prêt par le prêteur. L'article 2.2 du contrat de prêt indique en partie ce qui suit :

[TRADUCTION]

Si la demande de prêt n'est pas acceptée [...], le dépôt de l'engagement sera immédiatement remboursé au prêteur, sans intérêt ou déduction. Si la demande de prêt est acceptée pour cette période, le prêteur accepte d'avancer le montant du prêt au prêteur et ce dernier demande irrévocablement qu'on verse le montant du prêt [...] et le dépôt de l'engagement à l'ordre de l'organisme de bienfaisance au nom de l'emprunteur [...]

[Non souligné dans l'original.]

[111] Vu les ententes contractuelles conclues par les appelants, on ne peut pas dire qu'ils ont fait une partie quelconque de leurs dons à la fondation avec une intention libérale.

Les consentements

[112] Je ne puis accepter la thèse des appelants selon laquelle la thèse de l'intimée concernant l'absence d'intention libérale des appelants constitue un abus de procédure en raison des jugements sur consentement rendus par la Cour dans *Bartlett*, *Baldwin*, *Culverson* et *Cucciniello*. Je ne constate pas que les consentements qui ont été joints aux jugements contiennent un aveu par l'intimée concernant l'intention libérale des contribuables, et on ne peut conclure à un tel aveu de la réparation à laquelle l'intimée a consenti. Les consentements ont trait aux dons faits après le 20 décembre 2002 et auxquels les modifications en matière de dons fractionnés s'appliquent. Après cette date, certains transferts de biens faits sans intention libérale peuvent quand même être admissibles à titre de dons, malgré la réception d'une contrepartie par l'auteur du transfert en échange de celui-ci, pourvu que la contrepartie reçue ne dépasse pas 80 % de la juste valeur marchande du bien transféré. Le paragraphe 248(30) dispose :

(30) Le fait qu'un transfert de bien donne lieu à un montant d'un avantage ne suffit en soi à rendre le transfert inadmissible à titre de don à un donataire reconnu si, selon le cas :

a) le montant de l'avantage n'excède pas 80 % de la juste valeur marchande du bien transféré;

b) le cédant établit à la satisfaction du ministre que le transfert a été effectué dans l'intention de faire un don.

[113] En conséquence, il semble que, lorsque le seuil de 80 % n'est pas dépassé, l'absence d'intention libérale ne constitue plus un obstacle aux crédits d'impôt pour dons de bienfaisance pour des transferts à des donataires reconnus. En conséquence, on ne peut dire que la question de l'intention libérale a nécessairement été tranchée par les jugements sur consentement. Le fait que l'intimée invoque l'argument fondé sur l'intention libérale dans les affaires dont je suis saisi ne constitue donc pas un abus de procédure.

Conclusion

[114] Puisqu'aucune partie des transferts de biens par les appelants à la fondation n'a été faite dans une intention libérale, les appelants n'ont pas droit aux crédits d'impôt pour dons de bienfaisance. Vu cette conclusion, il ne m'est pas nécessaire d'examiner l'argument subsidiaire lié à la DGAÉ.

[115] Pour tous ces motifs, les appels sont rejetés. L'intimée a droit à un mémoire des dépens.

Signé à Ottawa, Canada, ce 9^e jour d'avril 2018.

« B. Paris »

Le juge Paris

RÉFÉRENCE : 2018 CCI 66

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2012-423(IT)G, 2012-1995(IT)G, 2013-36(IT)G et 2012-562(IT)G

INTITULÉS : GEORGE MARKOU, GERRY PETRIELLO, SIMONETTA OLIVANTI, WILLIAM H. HENDERSON c. SA MAJESTÉ LA REINE

LIEU ET DATES DE L'AUDIENCE : Toronto (Ontario)
Les 27 et 28 mars 2017

MOTIFS DU JUGEMENT : L'honorable juge B. Paris

DATE DU JUGEMENT : Le 9 avril 2018

COMPARUTIONS :

Avocats des appelants : M^e Guy Du Pont, Ad.E.
M^e Michael H. Lubetsky
M^e Reuben Abitbol

Avocats de l'intimée : M^e Arnold Bornstein
M^e John Grant
M^e Lorraine Edinboro

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour les appelants :

Noms : Guy Du Pont
Michael H. Lubetsky
Reuben Abitbol

Cabinet : Davies Ward Phillips & Vineberg
S.E.N.C.R.L./s.r.l.
Toronto (Ontario)

Pour l'intimée :

Nathalie G. Drouin
Sous-procureure générale du Canada
Ottawa, Canada