

Dossier : 2009-3368(IT)G

ENTRE :

JULIE GUINDON,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

---

Appel entendu le 1<sup>er</sup> mai 2012, à Ottawa (Ontario).

Devant : L'honorable juge Paul Bédard

Comparutions :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Adam Aptowitzer  
M<sup>e</sup> Courtney West

Avocats de l'intimée : M<sup>e</sup> André LeBlanc  
M<sup>e</sup> Paul Klippenstein

---

**JUGEMENT**

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

Signé à Ottawa, Canada, ce 2<sup>e</sup> jour d'octobre 2012.

« Paul Bédard »

---

Le juge Bédard

Traduction certifiée conforme  
ce 14<sup>e</sup> jour de février 2013.

Yves Bellefeuille, réviseur

Référence : 2012 CCI 287

Date : 20121016

Dossier : 2009-3368(IT)G

ENTRE :

JULIE GUINDON,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

### **MOTIFS DU JUGEMENT MODIFIÉS**

Le juge Bédard

[1] Les participants à un programme de dons étaient censés faire l'acquisition, à titre de bénéficiaires d'une fiducie, de logements à temps partagé à une fraction de leur valeur et en faire don à un organisme de bienfaisance en échange de reçus d'impôt indiquant un montant égal à la valeur réelle de ces logements. Aucun don n'a eu lieu, car les logements à temps partagé n'ont jamais existé et aucune fiducie n'a été créée. Se fondant sur le fait que l'appelante avait fait un faux énoncé, ou y avait participé, consenti ou acquiescé, en établissant 135 reçus d'impôt dont elle savait ou aurait dû savoir qu'ils constituaient de faux énoncés que les participants pouvaient utiliser pour demander un crédit d'impôt injustifié sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi »), le ministre du Revenu national (le « ministre ») lui a imposé le 1<sup>er</sup> août 2008, en application de l'article 163.2 de la Loi, des pénalités de 546 747 \$ à l'égard de faux énoncés faits au sujet du programme de dons. L'appelante a interjeté appel de la cotisation.

[2] Je tiens à souligner au départ que le ministre a reconnu s'être trompé en imposant à l'appelante la pénalité destinée à un tiers à l'égard du reçu d'impôt qui a

été délivré à son nom. La pénalité associée à ce reçu aurait dû être imposée en vertu du paragraphe 163(2) de la Loi et non du paragraphe 163.2(4).

[3] Les parties ont produit en preuve l'exposé conjoint des faits suivant :

[TRADUCTION]

1. L'appelante est résidente du Canada.
2. L'appelante est avocate et elle exerce en Ontario depuis 1991.
3. Lorsque l'appelante a commencé à exercer le droit, elle a fait un peu de droit immobilier, mais ses principaux champs d'activité étaient et sont le droit de la famille ainsi que les testaments et les successions.
4. À part l'avis juridique dont il est question dans le présent appel, l'appelante n'a pas exercé dans le domaine du droit fiscal, pas plus qu'elle n'a d'expérience dans ce domaine.
5. À compter du mois de mai 2001, l'appelante a rencontré à diverses reprises M. Lee Goudie, le représentant de Tropical Development Ltd. (« TDL »), une société constituée et établie en vertu des lois des îles Turques et Caïques, ainsi que MM. Richard St-Denis et Glen Ploughman, représentants de KGR Tax Services Ltd. (« KGR »). MM. Goudie, St-Denis et Ploughman sont appelés collectivement dans le présent document les « dirigeants ».
6. Dans certains documents, TDL est également appelée « Tropical Amusement Inc. », « Tropical Development International Inc. » et « Tropical Development International Ltd. ».
7. Monsieur St-Denis est le cousin de l'appelante et il a été son conseiller financier de 1991 à 2002.
8. Les dirigeants ont demandé à l'appelante d'établir un avis juridique (en s'inspirant d'un avis juridique semblable pour un programme différent) au sujet d'un programme comportant une réduction d'impôt grâce à des dons financés par emprunt appelé « The Global Trust Charitable Donation Program » (le « programme de dons »).
9. Ce sont les dirigeants qui ont planifié le programme de dons.
10. Lors des discussions que l'appelante a eues avec les dirigeants, discussions qui ont débuté en mai 2001, le programme a été présenté de vive voix à l'appelante et décrit ainsi :

a. Gordon Kerr, un avocat et résident des îles Turques et Caïques (le « constituant »), avait convenu d'être le constituant d'une fiducie en Ontario, appelée « Global Trust of Canada » (la « fiducie »);

b. la fiducie serait établie au bénéfice d'une catégorie de personnes qui étaient des résidents ou des non-résidents du Canada et qui disaient être disposés à soutenir des organismes de bienfaisance;

c. KGR avait convenu d'être la fiduciaire de la fiducie;

d. le constituant ferait l'acquisition de logements à temps partagé appelés « Biennial Vacation Ownership Weeks » (semaines de propriété de vacances bisannuelles, ou « VOW ») auprès de TDL, qui était propriétaire de Hawkes Nest Plantation Resort/Arawak Inn aux îles Turques et Caïques;

e. après avoir fait l'acquisition des VOW, le constituant en ferait don au fiduciaire, qui, quant à lui, les remettrait aux bénéficiaires de la fiducie en échange de prêts avancés par le vendeur;

f. les prêts avancés par le vendeur que les bénéficiaires de la fiducie avaient à payer étaient de 3 248 \$ par VOW;

g. il était prévu que les bénéficiaires fassent don des VOW à un organisme de bienfaisance enregistré canadien en échange d'un reçu dont le montant équivalait à la juste valeur marchande des VOW ayant fait l'objet du don;

h. la valeur des VOW était de 10 825 \$ l'unité.

11. Dans une lettre datée du 10 juillet 2001 et adressée à M. Goudie, l'appelante a accepté de recevoir un dépôt de 1 000 \$ pour rédiger l'avis juridique et elle a confirmé, notamment :

a. que le droit fiscal ne relevait pas de son domaine de compétence et qu'elle recommandait donc que le représentant de TDL consulte un avocat fiscaliste et un comptable pour vérifier l'exactitude de son opinion;

b. que Gordon Kerr avait accepté d'être le constituant de la fiducie;

c. que l'appelante attendait d'examiner les documents établissant le programme en vue de préparer son avis.

12. Dans une lettre du 11 juillet 2001 adressée à KGR, l'appelante a présenté la première ébauche de son avis sur les conséquences fiscales du don d'un VOW par un contribuable canadien qui est un particulier à un organisme de bienfaisance enregistré.

13. À l'exception du retrait d'un paragraphe qui figurait au départ dans la version du 11 juillet 2001 (au haut de la page 9, « Autrement dit... »), l'appelante a produit d'autres versions, légèrement modifiées, de l'ébauche d'avis en juillet, en août et en septembre 2001.

14. Les dirigeants ont fait pression sur l'appelante pour qu'elle signe son avis juridique le plus tôt possible, car ils voulaient lancer le programme à temps pour l'année d'imposition 2001.

15. L'appelante a décidé de fournir à KGR une version signée de son avis juridique le 19 septembre 2001 (l'« avis juridique ») sans avoir examiné les documents énumérés à la page 2, lesquels avaient trait à la création de divers aspects du programme, à l'existence des VOW ainsi qu'aux dons de ces derniers à un organisme de bienfaisance enregistré.

16. Malgré ce qu'elle avait recommandé dans une lettre distincte du 10 juillet 2001, à savoir qu'il fallait qu'un avocat fiscaliste et un comptable vérifient son avis juridique, l'appelante savait que les dirigeants pouvaient se servir de cet avis et elle savait que d'éventuels participants au programme pouvaient le voir.

17. Une trousse promotionnelle dans laquelle se trouvait l'avis juridique de l'appelante a été remise à d'éventuels participants au programme en novembre et en décembre 2001.

18. En fait, étant donné qu'aucun VOW n'a été créé et qu'aucune fiducie n'a été constituée, il n'y a eu aucun don de VOW à l'organisme de bienfaisance en 2001.

### **Les reçus d'impôt**

19. De 1999 à 2004, l'appelante était également présidente d'un organisme de bienfaisance enregistré en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, soit Guides franco-canadiennes, District d'Ottawa (l'« organisme de bienfaisance »).

20. C'est en août 2001 qu'est apparue pour la première fois l'idée de faire de l'organisme de bienfaisance l'éventuel bénéficiaire des dons de VOW.

21. En octobre 2001, MM. St-Denis et Ploughman ont discuté officiellement avec l'appelante de leur souhait de faire de l'organisme de bienfaisance l'éventuel bénéficiaire des dons de VOW.
22. À la suite d'informations fournies par l'appelante à l'occasion d'une réunion du conseil d'administration de l'organisme de bienfaisance en octobre, le conseil d'administration a adopté une résolution en faveur de la participation de l'organisme de bienfaisance au programme.
23. Le 21 novembre 2001, TDL a lancé le programme auquel participait l'organisme de bienfaisance.
24. Aucun autre organisme de bienfaisance n'a participé au programme.
25. Le 22 novembre 2001, l'organisme de bienfaisance a conclu une entente avec TDL en vue de retenir ses services pour mettre en marché et vendre tous les VOW ayant fait l'objet d'un don pour le compte de l'organisme de bienfaisance, moyennant un produit en espèces. L'organisme de bienfaisance était censé recevoir un montant d'au moins 500 \$ par unité vendue.
26. Les dirigeants du programme devaient s'occuper de la création des VOW et de leur vente à divers particuliers.
27. Avant la signature des reçus d'impôt pour dons à un organisme de bienfaisance, les représentants de l'organisme de bienfaisance, dont l'appelante, ont été informés de vive voix par les dirigeants que les VOW avaient été convenablement créés et que les documents constatant le don de VOW que les présumés donateurs faisaient à l'organisme de bienfaisance avaient été établis. En réalité, il n'existait aucun document de ce genre.
28. L'appelante avait le pouvoir général de signer des reçus d'impôt pour le compte de l'organisme de bienfaisance.
29. Le 31 décembre 2001, l'organisme de bienfaisance a délivré 135 reçus d'impôt faisant état de présumés dons de VOW; les montants indiqués sont ceux qui sont énumérés à l'annexe A ci-jointe.
30. Les renseignements inscrits sur les reçus d'impôt ont été consignés par MM. St-Denis et Ploughman à l'établissement de KGR. On a par la suite demandé à l'organisme de bienfaisance de signer les reçus.
31. L'appelante, avec le concours de Micheline Roy-Lane, trésorière de l'organisme de bienfaisance, s'est présentée à l'établissement de KGR, a passé en revue les reçus d'impôt en les recoupant avec une liste d'informations fournies par MM. St-Denis et Ploughman, et elles ont signé à tour de rôle les reçus d'impôt.

32. Les parties n'ont pu reconnaître de manière certaine la signature de l'appelante que sur certains des reçus d'impôt, comme l'indique l'annexe A.

**Le projet Hawkes Nest Plantation**

33. À l'époque, les dirigeants participaient également à un projet d'aménagement appelé Hawkes Nest Plantation Resort/Arawak Inn appartenant à TDL aux îles Turques et Caïques (le « projet »).

34. Messieurs St-Denis et Ploughman avaient pour mission d'obtenir des emprunts en vue d'aider à financer le projet.

35. Le 20 juillet 2001, l'appelante a prêté la somme de 20 000 dollars américains à TDL à l'égard de ce projet.

36. Le lendemain, soit le 21 juillet 2001, l'appelante a transféré à ses parents, sans contrepartie aucune, son billet à ordre de 20 000 dollars américains.

37. Des amis et des membres de la famille de l'appelante et de M. St-Denis qui participaient au programme de dons ont eux aussi pris part à l'époque au projet :

NOM	LIEN	DATE	MONTANT PRÊTÉ POUR LE PROJET (dollars américains)
Armand et Jeannine Guindon	Père et mère de l'appelante Oncle et tante de Richard St-Denis	25 juin 2001	50 000
Chantal Perrier	Amie	28 juin 2001	20 000
Monique Trudel et André Henri	Monique est liée par mariage à la soeur de l'appelante	29 juin 2001	50 000
Laurette Charlebois	Tante de l'appelante et de Richard St-Denis	3 juillet 2001	30 000
Luc et Hélène Boileau	Cousins de l'appelante et de Richard St-Denis	5 juillet 2001	50 000
Jean-Marc Gaumond	Ami de Jacques Charlebois	6 juillet 2001	50 000
Noël et Réjeanne Boileau	Oncle et tante de l'appelante et de Richard St-Denis	16 juillet 2001	10 000

Jacinthe Guindon et Jeannot Trudel	Soeur et beau-frère de l'appelante	20 juillet 2001 21 septembre 2001	60 000 40 000
Jacques et Diane Charlebois	Cousins de l'appelante et de Richard St-Denis	27 juillet 2001	90 000
<b>TOTAL</b>			<b>450 000</b>

38. Pour inciter ces personnes à encaisser leur REÉR en vue de prêter des fonds au projet, les dirigeants ont fait valoir qu'il leur serait aussi permis de participer au programme de dons, ce qui leur donnerait droit à de généreux remboursements d'impôt.

39. Leur participation au programme de dons a été la suivante :

NOM	LIEN	NOMBRE DE VOW	MONTANTS AVANCÉS PAR LE VENDEUR
Armand et Jeannine Guindon	Père et mère de l'appelante Oncle et tante de Richard St-Denis	3	9 744 \$
Chantal Perrier	Amie	4	12 992 \$
Monique Trudel et André Henri	Monique est liée par mariage à la soeur de l'appelante	4	12 992 \$
Laurette Charlebois	Tante de l'appelante et de Richard St-Denis	1	3 248 \$
Luc et Hélène Boileau	Cousins	6	19 488 \$
Jean-Marc Gaumond	Ami de Jacques Charlebois	2	6 496 \$
Noël et Réjeanne Boileau	Oncle et tante de l'appelante et de Richard St-Denis	4	12 992 \$
Jacinthe Guindon et Jeannot Trudel	Soeur et beau-frère de l'appelante	15	48 720 \$
Jacques et Diane Charlebois	Cousins de l'appelante et de Richard St-Denis	4	12 992 \$
<b>TOTAL</b>			<b>139 664 \$</b>

40. D'autres amis et membres de la famille de l'appelante qui n'ont pas prêté de fonds au projet ont participé au programme de dons :

NOM	LIEN	NOMBRE DE VOW	MONTANTS AVANCÉS PAR LE VENDEUR
Jacques Ferragne	Neveu par mariage de Richard St-Denis	5	16 240 \$
Denise Guibord	Soeur de Richard St-Denis et cousine de l'appelante	2	6 496 \$
Nathalie Lefebvre	Épouse du neveu de Richard St-Denis	4	12 992 \$
Raymond Perrier	Ami de l'appelante	1	3 248 \$
François St-Denis	Fils de Richard St-Denis	1	3 248 \$
Jérôme St-Denis	Fils de Richard St-Denis	2	6 496 \$
<b>TOTAL</b>			<b>48 720 \$</b>

41. L'une des raisons pour lesquelles l'appelante a participé au programme de dons est pour aider son cousin Richard St-Denis, qui était son conseiller financier. Elle voulait également aider des amis et des membres de sa famille à économiser de l'argent.

42. Le 17 mars 2002, l'appelante a rencontré MM. St-Denis et Ploughman, qui l'ont informée que les actes de propriété des logements à temps partagé n'étaient pas encore établis de manière définitive. Par conséquent, le présumé constituant n'avait pas fait l'acquisition des actes relatifs aux VOW des biens que détenait TDL.

43. Le 17 mars 2002, l'appelante savait avec certitude qu'aucun transfert d'acte n'avait été fait le 31 décembre 2001 par les participants du programme de dons en faveur de l'organisme de bienfaisance, car ces participants ne détenaient pas le titre de propriété des VOW.

44. Dans une lettre du 18 mars 2002 adressée à tous les donateurs participant au programme Global Trust of Canada 2001, l'appelante et M. Ploughman ont signé une lettre dans laquelle ils :

- a. déclaraient que « le titre « enregistré » n'était pas encore établi de manière définitive » pour les VOW;
- b. recommandaient d'attendre que le problème soit réglé avant de produire les reçus pour dons de bienfaisance, car l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») refuserait la demande;

c. recommandaient de produire une demande de redressement de T1 en vue de supprimer la demande pour don de bienfaisance s'ils avaient déjà produit leur déclaration de revenus pour 2001.

45. Dans une lettre du 5 avril 2002 adressée à tous les bénéficiaires de Global Trust of Canada pour l'année d'imposition 2001, M. Ploughman, sans le consentement ni la participation de l'appelante, a informé les bénéficiaires que M. Kerr, le conseiller juridique de TDL, veillerait personnellement à ce que toutes les mesures à prendre pour régler le problème du titre aient lieu avant le 30 avril 2002. Il a aussi fait savoir aux participants qu'il se sentait suffisamment à l'aise à l'égard des progrès accomplis pour recommander que les bénéficiaires aillent de l'avant et produisent leur reçu pour don de bienfaisance avec leur déclaration de revenus pour 2001.

46. À titre de participante au programme de dons, l'appelante a reçu la lettre du 5 avril 2002 de M. Ploughman.

47. Le 13 mai 2002, l'appelante a produit sa déclaration de revenus pour 2001 et a présenté un reçu pour don de bienfaisance pour le don présumé de VOW qu'elle avait fait à l'organisme de bienfaisance.

48. Le 9 juillet 2002, au plus tard, l'appelante savait que l'ARC n'accepterait pas les dons de bienfaisance associés au programme.

49. Le 12 juin 2003, l'appelante a présenté des observations à l'ARC au sujet de sa demande de crédit concernant un don de VOW à l'organisme de bienfaisance, relativement à son année d'imposition 2001.

50. À l'exception de quatre participants non relevés par l'agent de l'ARC ayant procédé à la vérification des demandes de crédit pour dons de bienfaisance, les crédits d'impôt pour don de bienfaisance qui ont été demandés à l'égard des reçus délivrés pour les présumés dons de VOW ont été entièrement refusés.

51. Aucun participant ne s'est vu imposer les pénalités prévues au paragraphe 163(2) de la Loi pour avoir fait un faux énoncé dans sa déclaration de revenus pour 2001.

52. Le 1<sup>er</sup> août 2008, le ministre a imposé à l'appelante, en application de l'article 163.2 de la Loi, des pénalités de 546 747 \$ pour de faux énoncés faits relativement à un programme de dons de bienfaisance.

53. Les parties souscrivent aux informations que contient l'annexe A.

54. Le 28 juillet 2009, le ministre a ratifié la cotisation.

**Annexe A — Programme de dons de logements à temps partagé de Hawkes Nest, 2001 —  
Calcul des pénalités imposées en vertu du par. 163.2(5)**

N° de ligne	Nom	Signé par Julie Gagnon	Nombre de VOW	Montant du reçu	Montants avancés par le vendeur pour les VOW	Montant faisant l'objet d'une nouvelle cotisation	Montant d'impôt évité	Calcul de la pénalité par. 163(2)	Pénalité par. 163.2(5)
1	Archambault, Gilles	NON	2	21 650	6 496	32 475	9 410	4 705	4 705
2	Archambault, Rita	Inconnu	1	10 825	3 248		-	-	-
déduit par le conjoint ligne n° 1									
3	Audet, Wilda	Inconnu	3	32 475	9 744	32 475	9 403	4 702	4 702
4	Beaudoin, Suzanne J.	Voir n° 74	le conjoint n° 74 était un participant			10 825	3 140	1 570	1 570
5	Bernard, Joan	OUI	4	43 300	12 992	43 300	12 554	6 277	6 277
6	Boileau, Helene	Inconnu	3	32 475	9 744	32 475	9 392	4 696	4 696
7	Boileau, Luc	NON	3	32 475	9 744	32 475	9 417	4 709	4 709
8	Boileau, Noel	Inconnu	4	43 300	12 992	43 300	12 534	6 267	6 267
9	Boles, Sandra	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 569	1 569
10	Bonnah, John	OUI	2	21 650	6 496	21 650	6 248	3 124	3 124
11	Bourret, Marc	Inconnu	10	108 250	32 480	108 250	31 370	15 685	15 685
12	Bray, Rheal	Inconnu	3	32 475	9 744	32 475	9 392	4 696	4 696
13	Bray-Duhamel, Christine	Inconnu	4	43 300	12 992	43 300	12 555	6 277	6 277
14	Buchanan, Kevin Harold	NON	5	54 125	16 240	54 125	15 690	7 845	7 845
15	Cantlie, James	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 570	1 570
16	Castonguay, Manon	OUI	2	21 650	6 496	21 650	6 278	3 139	3 139
17	Chaif, Louise	Inconnu	3	32 475	9 744	32 475	9 391	4 695	4 695
18	Charlebois, Diane	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 119	1 559	1 559
19	Charlebois, Jacques	Inconnu	4	43 300	12 992	43 300	12 554	6 272	6 272
20	Cockerill, Terence	OUI	2	21 650	6 496	21 650	6 279	3 140	3 140
21	Corbiel, Suzanne	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 140	1 570	1 570
22	Dallaire, Stephane	Inconnu	5	54 125	16 240		15 685	7 843	7 843
Don non vérifié									
23	D'Aoust, Carmen	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 279	3 140	3 140
24	D'Aoust, Jean-Marc	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 253	3 127	3 127
25	Demers, Michele	OUI	4	43 300	12 992	43 300	12 543	6 272	6 272
26	Demers-Rheault, Andree	Inconnu	1	10 825	3 248	S/O	-	-	-
déduit par le conjoint ligne n° 104									
27	Dicker, John	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 140	1 570	1 570
28	Diotte, Michel	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 114	1 557	1 557
29	Diotte, Sylviane	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 120	1 560	1 560
30	Douglas, Ian	Inconnu	4	43 300	12 992	43 300	12 559	6 279	6 279
31	Dow d, Christian	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 115	1 558	1 558
32	Dow d, Gary	Inconnu	5	54 125	16 240	54 125	15 697	7 849	7 849
33	Dow d, Mechthilde	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 140	1 570	1 570
34	Dow d, P. Owen	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 569	1 569
35	Dube, Eugene	Inconnu	5	54 125	16 240	54 125	15 450	7 725	7 725
36	Dube, Heather	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 570	1 570
37	Duhamel, Henriette	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 137	1 569	1 569
38	Feeley, James	OUI	4	43 300	12 992	43 300	12 532	6 266	6 266
39	Ferragne, Jacques	Inconnu	5	54 125	16 240	54 125	15 673	7 837	7 837
40	Ferragne, Normand	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 276	3 138	3 138
41	Gandhi, Devinder	Inconnu	2	21 650	6 496	-	-	-	-
non relevé lors de la vérification (pénalité imposée à un tiers)									
42	Gaumond, Jean-Marc	NON	2	21 650	6 496	21 650	6 252	3 126	3 126
43	Girard, Mario	OUI	1	10 825	3 248	21 650	6 279	3 140	3 140

44	Girard, Olivette	OUI	1	10 825	3 248	-	-	-	-
déduit par le conjoint ligne n° 43									
45	Godbout, Lise	OUI	2	21 650	6 496	21 650	6 279	3 139	3 139
46	Gow , Garnett R.	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 570	1 570
47	Gravelle, Suzanne	OUI	3	32 475	9 744	32 475	9 416	4 708	4 708
48	Grayston, Reginald Edmund	NON	5	54 125	16 240	54 125	15 698	7 849	7 849
49	Grenier, Daniel	OUI	3	32 475	9 744	32 475	9 392	4 696	4 696
50	Grenier, Jean	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 570	1 570
51	Grenier, Luc	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 274	3 137	3 137
52	Grove, Richard	NON	10	108 250	32 480	108 250	31 395	15 697	15 697
53	Gschw ind, Margaret	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 251	3 126	3 126
54	Guibord, Denise	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 253	3 126	3 126
55	Guibord, Martin	Voir n° 76	le conjoint n° 76 était un participant			7 800	2 236	1 118	1 118
56	Guindon, Armand L.	Inconnu	3	32 475	9 744	3 885	1 101	550	1 000
163.2(5)a)									
57	Guindon, Jacinthe	OUI	4	43 300	12 992	24 266	7 011	3 505	3 505
58	Guindon, Jeannine	Voir n° 56	le conjoint n° 56 était un participant			28 640	8 278	4 139	4 139
59	Guindon, Julie	NON	2	21 650	6 496	21 650	6 279	3 140	3 140
60	Haley, Gerald	NON	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 569	1 569
61	Haw co, Alphonsus J.	Inconnu	2	21 650	6 496	19 650	5 673	2 837	2 837
62	Haw co, Joan	Voir n° 61	le conjoint n° 61 était un participant			2 000	580	290	1 000
163.2(5)a)									
63	Henri, Andre	Inconnu	4	43 300	12 992	29 270	8 199	4 099	4 099
64	Houle, Nathalie	OUI	2	21 650	6 496	21 650	6 260	3 130	3 130
65	Hutton, M.N. Geoffrey	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 140	1 570	1 570
66	Jamieson, James	OUI	7	75 775	22 736	86 600	25 114	12 557	12 557
67	Jamieson, Mary E.	OUI	1	10 825	3 248	S/O	-	-	-
déduit par le conjoint ligne n° 66									
68	Kahn, Michel	NON	2	21 650	6 496	21 650	6 254	3 127	3 127
69	Kennedy, James L.	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 569	1 569
70	Khandelw al, Sabita	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	2 413	1 206	1 206
71	Khandelw al, Suresh	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 279	3 139	3 139
72	Lachapelle, Mary-Ellen	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 276	3 138	3 138
73	Lachapelle, Ronald	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 138	1 569	1 569
74	Laplante, Normand	Inconnu	1	10 825	3 248	-	-	-	-
déduit par le conjoint ligne n° 4									
75	Larose, Nicole	NON	1	10 825	3 248	10 825	3 113	1 556	1 556
76	Lefebvre, Nathalie	Inconnu	4	43 300	12 992	35 500	10 272	5 136	5 136
en partie déduit par le conjoint ligne n° 55									
77	Le Guellec, Serge	NON	9	97 425	29 232	97 425	28 228	14 114	14 114
78	Le Touzel, Mark D.	NON	1	10 825	3 248	10 825	2 872	1 436	1 436
79	Lum, Fay	NON	1	10 825	3 248	10 825	3 114	1 557	1 557
80	MacNamara, Mark A.	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	2 741	1 371	1 371
81	Manning, Yves M.	Inconnu	10	108 250	32 480	108 250	30 247	15 123	15 123
82	Meighan, Gordon	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 281	3 141	3 141
83	Meighan, Sean A.	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 129	1 565	1 565
84	Mikelsons, Peter	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 278	3 139	3 139
85	Moyles, Desmond	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	1 440	720	1 000
163.2(5)a)									
86	Mueller, Karl	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 277	3 139	3 139
87	Murphy, Reginald	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 138	1 569	1 569
88	Nicholson, Patrick	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 138	1 569	1 569
89	Nixon, John W.	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 135	1 567	1 567
90	Ouimet, Guylaine	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 255	3 127	3 127

91	Ouimet, Marc	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 253	3 127	3 127
92	Paddock, Lila	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 140	1 570	1 570
93	Paddock, Ronald	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 128	1 564	1 564
94	Parker, Kevin R.	NON	7	75 775	22 736	75 775	21 955	10 978	10 978
95	Payer, Daniel G.	Inconnu	3	32 475	9 744	32 475	9 394	4 697	4 697
96	Payer, Paul	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 253	3 127	3 127
97	Perras, Andre	NON	2	21 650	6 496	21 650	6 273	3 136	3 136
98	Perras, Serge	NON	13	140 725	-	-	-	-	-
non déduit									
99	Perrier, Chantal	NON	4	43 300	12 992	43 300	12 246	6 123	6 123
100	Perrier, Raymond	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 570	1 570
101	Pinsent, Andrew L.	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	3 848	1 924	1 924
102	Piret, Nadine	Inconnu	1	10 825	3 248		3 113	1 557	1 557
don non vérifié									
103	Poth, Gordon	Inconnu	4	43 300	12 992	43 300	12 557	6 278	6 278
104	Rheault, Alain	Inconnu	1	10 825	3 248	21 650	6 280	3 140	3 140
105	Richards, Ronald	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 125	1 563	1 563
106	Roy, Marcel	NON	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 569	1 569
107	Seguin, Andre	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 569	1 569
108	Sellars, Shaw n	OUI	8	86 600	25 984	86 600	25 087	12 544	12 544
109	Senechal, Bona	OUI	3	32 475	9 744	32 475	9 418	4 709	4 709
110	Sheldrick, Mark	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 253	3 127	3 127
111	Siew , Andrea Louise	Inconnu	3	32 475	9 744	32 475	9 392	4 696	4 696
112	Siew , Anne Louisa	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 128	1 564	1 564
113	Siew , Peter	Inconnu	5	54 125	16 240	54 125	14 816	7 408	7 408
114	Sloane, John	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 115	1 557	1 557
115	Smith, Paul	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 127	1 564	1 564
116	Smulski, Dennis	Inconnu	5	54 125	16 240	54 125	15 697	7 848	7 848
117	Smulski, Julie	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 112	1 556	1 556
118	Spike, Fred	NON	3	32 475	9 744	32 475	9 418	4 709	4 709
119	St. Denis, François	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 113	1 556	1 556
120	St. Denis, Jerome	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	5 661	2 830	2 830
121	St. Pierre, David	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 137	1 569	1 569
122	Stevens, Willis	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	5 271	2 635	2 635
123	Stewart, Ronald F.	OUI	3	32 475	9 744	32 475	9 418	4 709	4 709
124	Stock, Julie	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 132	1 566	1 566
125	Suzuki, Kenji	OUI	16	173 200	51 968	173 200	50 227	25 114	25 114
126	Tallentire, Una Jane	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 140	1 570	1 570
127	Taylor, Gerald	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 113	1 556	1 556
128	Tipman, Michael	OUI	1	10 825	3 248	10 825	3 140	1 570	1 570
129	Tipman, Steven J.	Inconnu	1	10 825	3 248		3 113	1 557	1 557
don non vérifié									
130	Tomlin, Stephen	Inconnu	5	54 125	16 240	54 125	15 689	7 845	7 845
131	Tourigny, Josee	Inconnu	2	21 650	6 496	21 650	6 258	3 129	3 129
132	Trepanier, Susan	Inconnu	4	43 300	12 992	43 300	12 533	6 266	6 266
133	Trudel, Jeannot	NON	11	119 075	35 728	138 369	40 125	20 063	20 063
partie utilisée du reçu du conjoint n° 57									
134	Trudel, Monique	Voir n° 63	le conjoint n° 63 était un participant			14 030	4 043	2 021	2 021
partie utilisée du reçu du conjoint n° 63									
135	Vance, Deidre	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 116	1 558	1 558
136	Vance, Jonathan	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 139	1 570	1 570
137	Walkey, James	Inconnu	1	10 825	3 248	-	-	-	-
non déduit									
138	Watson, Benton H.	Inconnu	7	75 775	22 736	75 775	21 948	10 974	10 974
139	Woods, Dan L.	Inconnu	1	10 825	3 248	10 825	3 140	1 570	1 570
140	Woolner, A. Stewart	OUI	4	43 300	12 992	43 300	12 556	6 278	6 278
<b>TOTAL</b>				<b>3 972 775</b>	<b>1 149 792</b>	<b>3 724 110</b>	<b>1 090 616</b>	<b>545 308</b>	<b>546 747</b>

135 reçus sont énumérés à la liste de l'organisme de bienfaisance. Sur 140 noms, cinq ont partagé un reçu avec leur conjoint (lignes n<sup>os</sup> 4, 55, 58, 62 et 134).

### Les questions en litige

[4] Il y a deux questions importantes qui ressortent des faits de l'espèce ainsi que de la cotisation.

[5] La première question consiste à savoir si la pénalité imposée à un tiers en vertu de l'article 163.2 de la Loi met en cause de par sa nature une procédure criminelle. Une telle conclusion serait lourde de conséquences. En fait, s'il est conclu que l'article 163.2 mène à une véritable conséquence pénale, il s'ensuit que la protection que confère l'article 11 de la *Charte canadienne des droits et libertés*<sup>1</sup> (la « Charte ») s'appliquera de manière à garantir des droits de fond et des droits procéduraux fondamentaux à toute personne inculpée d'une infraction en vertu de l'article 163.2. Notamment, le droit d'être présumé innocent<sup>2</sup> ferait passer le fardeau de la preuve selon la prépondérance des probabilités à la preuve hors de tout doute raisonnable<sup>3</sup>.

[6] Par ailleurs, si la Cour conclut que l'article 163.2 de la Loi crée une infraction, il faudrait, suivant le paragraphe 34(2) de la *Loi d'interprétation*<sup>4</sup>, que cette infraction fasse l'objet d'une poursuite devant un tribunal provincial sous le régime de la procédure criminelle que prévoit le *Code criminel*<sup>5</sup>.

[7] Si la pénalité que prévoit l'article 163.2 de la Loi est de nature civile, il se pose dans ce cas une seconde question, soit celle de savoir si l'appelante doit être passible d'une pénalité imposée à un tiers en vertu du paragraphe 163.2(4) de la Loi à l'égard de faux énoncés — les reçus d'impôt — faits relativement au programme de dons. Autrement dit, l'appelante savait-elle ou aurait-elle vraisemblablement su,

---

<sup>1</sup> Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, constituant l'annexe B de la *Loi de 1982 sur le Canada* (R.-U.), 1982, ch. 11.

<sup>2</sup> *Charte*, précité (note 1), alinéa 11*d*).

<sup>3</sup> John Sopinka, *The Law of Evidence in Canada*, 2<sup>e</sup> éd. (Toronto, Butterworths, 1999), à la p. 154, par. 5.42.

<sup>4</sup> L.R.C. 1985, ch. I-21.

<sup>5</sup> L.R.C. 1985, ch. C-46.

n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que les VOW et la fiducie n'existaient pas?

[8] Cependant, même si j'en viens à conclure que les pénalités prévues à l'article 163.2 de la Loi sont assimilables à de véritables conséquences criminelles au sens de l'article 11 de la Charte, je me prononcerai quand même sur la seconde question.

### Les arguments invoqués

[9] Conformément au paragraphe 163(3) de la Loi, c'est au ministre qu'incombe le fardeau d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité. Ce sont donc les arguments de l'intimée au sujet des deux questions décrites précédemment que je présenterai en premier, suivis de ceux de l'appelante.

[10] L'intimée soutient que l'article 163.2 de la Loi crée une pénalité de nature civile qu'il convient d'appliquer lorsqu'une personne est reconnue coupable selon la prépondérance des probabilités. Cet article a été adopté en réponse au rapport du Comité technique de la fiscalité des entreprises<sup>6</sup> (le « rapport Mintz »), où il a été noté qu'il était justifié d'imposer des pénalités civiles plus étendues pour défendre l'intégrité du régime fiscal en tenant des tiers responsables de la fourniture de conseils manifestement erronés<sup>7</sup>.

[11] De plus, la notion de « conduite coupable » dont il est question à l'article 163.2 se voulait semblable, sinon identique, à la notion de « faute lourde » qui figure au paragraphe 163(2)<sup>8</sup>. La version adoptée de la disposition prévoyant la pénalité a remplacé les mots « faute lourde » par « conduite coupable » à cause des craintes exprimées par des organismes professionnels, selon lesquels il se pouvait que l'on applique la pénalité dans des situations où un fiscaliste commettait une erreur de jugement de bonne foi ou lorsqu'il existait une différence d'opinions fondées de part et d'autre<sup>9</sup>. Le législateur a défini la « conduite coupable » par

---

<sup>6</sup> Canada, *Rapport du Comité technique de la fiscalité des entreprises* (Ottawa, ministère des Finances, décembre 1997).

<sup>7</sup> Observations écrites supplémentaires de l'intimée, par. 5 et 6.

<sup>8</sup> Observations écrites supplémentaires de l'intimée, par. 15.

<sup>9</sup> Observations écrites supplémentaires de l'intimée, par. 8 et 9.

rapport aux types de conduite pour lesquels les tribunaux, par le passé, imposaient une pénalité civile en vertu de la législation fiscale.

[12] La recommandation formulée dans le rapport Mintz de même que l'intention du législateur quant au sens d'une « conduite coupable » témoignent de la nature civile de la pénalité.

[13] De plus, invoquant l'arrêt rendu par la Cour d'appel fédérale dans *Martineau c. M.R.N.*<sup>10</sup>, l'intimée soutient que, dans un régime d'autodéclaration, les pénalités que l'on impose dans les affaires fiscales sont conçues pour régir la conduite des contribuables afin de s'assurer préventivement qu'ils se conforment à la législation fiscale, et qu'il s'agit de pénalités civiles et non criminelles<sup>11</sup>. La Cour canadienne de l'impôt a appliqué ce raisonnement dans des affaires où elle avait à décider si le paragraphe 163(2) de la Loi comportait de véritables conséquences criminelles<sup>12</sup>.

[14] À l'instar de la pénalité que prescrit le paragraphe 163(2) de la Loi, la pénalité imposée à un tiers que prévoit l'article 163.2 a été conçue pour sauvegarder l'intégrité du régime fiscal<sup>13</sup>. Elle ne vise pas à sanctionner le contrevenant, mais plutôt à maintenir la discipline interne dans les limites de la Loi<sup>14</sup>.

[15] L'intimée est d'avis que l'appelante devrait être passible de la pénalité prévue au paragraphe 163.2(4) de la Loi pour chacun des 134 reçus d'impôt autres que le sien, car<sup>15</sup> :

---

<sup>10</sup> *Martineau*, 2003 CAF 176, conf. par [2004] 3 R.C.S. 737, 2004 CSC 81.

<sup>11</sup> Observations écrites supplémentaires de l'intimée, par. 22.

<sup>12</sup> Notamment, dans *Bisaillon c. La Reine*, 2005 CCI 17, et dans *Besner c. La Reine*, 2008 CCI 404, conf. par 2009 CAF 311; observations écrites supplémentaires de l'intimée, par. 24 et 25.

<sup>13</sup> Observations écrites supplémentaires de l'intimée, par. 27.

<sup>14</sup> Observations écrites supplémentaires de l'intimée, par. 30.

<sup>15</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 6.

[TRADUCTION]

- a. l'appelante a établi la totalité des 134 reçus d'impôt, ou a participé, consenti ou acquiescé à leur établissement;
- b. chaque reçu d'impôt indiquait le don d'un bien qui n'existait pas;
- c. une fois chaque reçu d'impôt délivré, une autre personne pouvait l'utiliser pour demander des crédits d'impôt non remboursables injustifiés.

[16] Le 17 mars 2002, l'appelante savait avec certitude que les participants ne détenaient pas le titre de propriété des VOW le 31 décembre 2001<sup>16</sup>. De plus, le 9 juillet 2002, elle savait que l'ARC n'accepterait pas les reçus d'impôt et donc que la recommandation que Glenn Ploughman avait faite en avril 2002, soit d'aller de l'avant et de produire les reçus d'impôt à l'ARC, était inexacte<sup>17</sup>. Malgré ce qu'elle savait, l'appelante n'a pas informé les autres participants de la situation et a même tenté de convaincre l'ARC que son propre don était valide<sup>18</sup>.

[17] Si, en fait, l'appelante ignorait la situation véritable, il est raisonnable de penser qu'elle aurait su que les VOW et la fiducie n'existaient pas si elle avait obligé les dirigeants à lui fournir les documents énumérés à la page 2 de son avis juridique<sup>19</sup> avant qu'elle communique cet avis ou qu'elle établisse les reçus d'impôt<sup>20</sup>. De plus, quand M. Ploughman a déclaré dans sa lettre d'avril 2002 que les problèmes concernant les titres de propriété avaient été réglés, l'appelante aurait pu exiger qu'on lui en fournisse une preuve<sup>21</sup>.

[18] Dans le cas présent, l'appelante était non seulement la présidente de l'organisme de bienfaisance, mais aussi l'avocate qui avait signé l'avis trompeur. Elle savait que les dirigeants n'avaient jamais produit de documents justificatifs et,

---

<sup>16</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 9.

<sup>17</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 11.

<sup>18</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 12.

<sup>19</sup> Recueil conjoint des documents, onglet 11.

<sup>20</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 13.

<sup>21</sup> Observations écrites de l'intimée, al. 17c).

de ce fait, qu'elle ne pouvait pas se fonder sur l'avis juridique en question<sup>22</sup>. Ses responsabilités en tant que dirigeante d'un organisme de bienfaisance n'ont pas cessé d'exister au moment où l'avis juridique a été signé ou au moment où les reçus d'impôt ont été délivrés<sup>23</sup>. Au contraire, l'appelante avait des responsabilités constantes, qui exigeaient que l'on prenne des mesures appropriées pour porter à la connaissance des participants et de l'ARC les faux énoncés que ces documents pouvaient contenir.

[19] L'intimée soutient que, dans ces circonstances, l'appelante a fait preuve d'aveuglement volontaire<sup>24</sup> et sa conduite a montré une indifférence quant au respect de la loi<sup>25</sup>. La conduite de l'appelante a été celle d'une personne faisant montre d'une insouciance délibérée, déréglée, ou, à tout le moins, téméraire à l'égard de la loi<sup>26</sup>.

### L'appelante

#### La première question

[20] L'appelante soutient que l'article 163.2 de la Loi est une disposition qui comporte de véritables conséquences pénales et qui tombe donc sous le coup de l'article 11 de la Charte. Dans l'arrêt *R. c. Wigglesworth*<sup>27</sup>, la Cour suprême du Canada a statué qu'une procédure sera soumise à l'article 11 si les conséquences comprennent « l'emprisonnement ou une amende qui par son importance semblerait imposée dans le but de réparer le tort causé à la société en général plutôt que pour maintenir la discipline à l'intérieur d'une sphère d'activité limitée »<sup>28</sup>. Suivant ce raisonnement, l'appelante soutient que l'article 163.2 de la Loi est soumis à l'article 11 du fait de son libellé illimité quant à l'ampleur de la sanction et

---

<sup>22</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 20.

<sup>23</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 27.

<sup>24</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 21.

<sup>25</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 22.

<sup>26</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 23.

<sup>27</sup> [1987] 2 R.C.S. 541 (*Wigglesworth*).

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 561, par. 24; observations écrites supplémentaires de l'appelante, par. 13.

au délai dans lequel celle-ci peut être imposée<sup>29</sup>. Elle ajoute que le tort causé à la société qu'envisage le critère énoncé dans l'arrêt *Wigglesworth* n'exige pas que ce tort soit causé au fisc<sup>30</sup>. Dans le cas de l'article 163.2, le tort envisagé est l'aide qu'apporte une personne à un contribuable et qui porte atteinte à l'intégrité de notre régime d'autodéclaration de bonne foi.

[21] Se fondant encore sur l'arrêt *Wigglesworth*, l'appelante souligne que l'article 11 de la **Charte** s'appliquerait à une affaire qui a pour but de « promouvoir l'ordre et le bien-être publics dans une sphère d'activité publique »<sup>31</sup>. En fait, elle souscrit à la description que fait l'intimée du régime canadien de perception fiscale, à savoir qu'il s'agit d'un régime d'autodéclaration de bonne foi, d'un régime qui comporte une relation exclusive entre le contribuable et l'État. De ce fait, les pénalités que l'on impose à un contribuable pour avoir présenté erronément des faits dans sa déclaration sont de nature privée<sup>32</sup>. Cependant, les tiers ne participent pas à cette relation privée et, cela étant, ils font partie du public auquel s'appliquent les mesures destinées à promouvoir l'ordre et le bien-être publics dans une sphère d'activité publique<sup>33</sup>. En étendant la responsabilité au-delà du contribuable, jusqu'aux tiers, le législateur a voulu dénoncer, sanctionner et dissuader les contrevenants, tant réels qu'éventuels<sup>34</sup>. Ce sont là des principes de détermination de la peine qui s'appliquent aux sanctions criminelles et quasi criminelles, et non aux questions qui sont simplement de nature civile ou administrative.

[22] Enfin, une pénalité imposée en vertu de l'article 163.2 de la Loi peut infliger au tiers le poids d'un préjudice considérable. Plus précisément, en l'espèce, une conclusion tirée en vertu de l'article 163.2 à l'encontre de l'appelante pourrait constituer le fondement de sanctions d'ordre professionnel, dont des mesures disciplinaires<sup>35</sup>. Même à défaut de sanctions officielles, les pénalités que prévoit

---

<sup>29</sup> Observations écrites supplémentaires de l'appelante, par. 14.

<sup>30</sup> Observations écrites supplémentaires de l'appelante, par. 38.

<sup>31</sup> *Wigglesworth*, précité (note 27), p. 560, par. 23; observations écrites supplémentaires de l'appelante, par. 10.

<sup>32</sup> Observations écrites supplémentaires de l'appelante, par. 35.

<sup>33</sup> Observations écrites supplémentaires de l'appelante, par. 36.

<sup>34</sup> Observations écrites supplémentaires de l'appelante, par. 49 à 51.

<sup>35</sup> Observations écrites supplémentaires de l'appelante, par. 59.

l'article 163.2 de la Loi, contrairement aux pénalités que prescrit le paragraphe 163(2), impliqueraient une atteinte sérieuse à la réputation professionnelle d'une personne qui se serait livrée à la conduite que vise cette disposition<sup>36</sup>.

### La seconde question

[23] L'appelante a scindé son argumentation en trois points<sup>37</sup> :

[TRADUCTION]

- a. la délivrance, par l'organisme de bienfaisance, des reçus d'impôt pour dons de bienfaisance;
- b. l'envoi de la lettre du 18 mars;
- c. la période suivant l'envoi, par M. Ploughman, de la lettre du 5 avril.

[24] Pour ce qui est de la délivrance des reçus d'impôt pour dons de bienfaisance, l'appelante est d'avis qu'il ressort de la preuve qu'au moment où ces reçus ont été délivrés, elle avait été informée par ses conseillers que le bien avait été convenablement créé et que les documents constatant le don des VOW étaient maintenant en règle<sup>38</sup>. N'étant pas capable de mener une enquête sur le titre sous-jacent afférent au bien situé aux îles Turques et Caïques, l'appelante n'avait d'autre choix que de se fier à ses conseillers pour ce qui était du titre sous-jacent, et il lui était raisonnable de le faire.

[25] En fait, l'appelante soutient qu'il ressort de la jurisprudence en matière de faute lourde que lorsqu'une question est de nature telle que le contribuable n'est pas en mesure d'établir convenablement des énoncés pour une fin quelconque de la Loi, il lui incombe de retenir les services d'un conseiller<sup>39</sup>. Le contribuable est

---

<sup>36</sup> Observations écrites supplémentaires de l'appelante, par. 61.

<sup>37</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 3.

<sup>38</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 4.

<sup>39</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 38.

ensuite en droit de se fier à ce conseiller, sauf si les conseils de ce dernier seraient, sous réserve de l'entendement et de l'intelligence du contribuable, bien évidents.

[26] L'appelante prétend qu'elle ne devrait pas être tenue de se conformer à une norme qui obligerait les signataires de reçus d'impôt pour dons de bienfaisance à examiner des documents juridiques pour s'assurer que les structures juridiques ont été convenablement créées<sup>40</sup>. Cela est particulièrement vrai dans les situations, telles que la présente, où l'on s'est fondé sur un avis professionnel indiquant que le bien existait et avait été transféré.

[27] Pour ce qui est de la lettre du 18 mars 2002, l'appelante allègue que le fait de croire que la lacune concernant le don aurait pu être rectifiée rétroactivement était une erreur de droit plutôt qu'une erreur de fait<sup>41</sup>. Même si elle est avocate, l'appelante soutient qu'une erreur de droit n'équivaut pas à une conduite coupable au sens de l'article 163.2 de la Loi.

[28] Par ailleurs, le fait que l'appelante ait cosigné une lettre destinée aux participants du programme de dons pour les informer de ne pas utiliser les reçus pour dons de bienfaisance prouve qu'elle n'était pas indifférente à l'égard du respect de la Loi, pas plus qu'elle n'a fait preuve d'une insouciance téméraire à l'égard du droit<sup>42</sup>. Aucun tiers ne pouvait utiliser la lettre elle-même pour une fin quelconque de la Loi. Comme la lettre disait aux participants de ne pas utiliser les reçus, l'appelante n'est passible d'aucune pénalité suivant le paragraphe 163.2(4) de la Loi à l'égard d'énoncés destinés à aider à préserver l'intégrité de la Loi.

[29] Enfin, en ce qui concerne la lettre du 5 avril 2002, l'appelante soutient que toute communication de sa part qui contredisait cette lettre aurait forcément été de la nature d'un avis juridique visant à rectifier l'erreur de droit antérieure dans la lettre du mois de mars<sup>43</sup>. Elle affirme qu'il ne peut lui incomber de fournir des conseils juridiques non sollicités en vertu de la Loi. Elle ajoute qu'elle a mal compris le droit et a cru qu'il était possible de rectifier la lacune concernant le don. À défaut d'une preuve quelconque de fraude — et l'appelante prétend qu'il n'y en a

---

<sup>40</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 59.

<sup>41</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 5.

<sup>42</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 5.

<sup>43</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 6.

aucune — on doit supposer qu'elle n'était pas au courant des erreurs de droit et de fait que contenait la lettre du mois d'avril. L'appelante s'est fiée à l'opinion de son conseiller, M. Ploughman, selon lequel les reçus pouvaient être produits valablement.

[30] Enfin, l'appelante soutient qu'on ne peut pas exiger qu'elle connaisse tous les éléments du droit et qu'il incombait à chacun des participants d'examiner les questions analysées dans la lettre d'avril avec son propre conseiller.

### La norme de la preuve applicable

[31] Dans la même veine que ses arguments antérieurs, l'appelante prétend que le fardeau que doit supporter l'intimée est la preuve hors de tout doute raisonnable, plutôt que la preuve selon la prépondérance des probabilités<sup>44</sup>. Ce changement à l'égard du fardeau de la preuve résulte de l'application de la protection que confère la Charte, plus précisément l'alinéa 11*d*), à une disposition qui, de par sa nature, est pénale, selon l'appelante.

[32] De plus, même si la Cour décidait de ne pas appliquer la norme de la preuve hors de tout doute raisonnable, la norme applicable est néanmoins supérieure à celle de la preuve selon la prépondérance des probabilités<sup>45</sup>.

### Analyse

#### ***L'article 163.2 de la Loi crée-t-il une infraction criminelle?***

#### L'intention du législateur

[33] La pénalité imposée à un tiers que prévoit l'article 163.2 de la Loi a été édictée à la suite de la recommandation faite dans le rapport Mintz d'ajouter une nouvelle disposition en matière de pénalité civile qui étendrait la portée des dispositions du paragraphe 163(2)<sup>46</sup>. Le rapport a fait ressortir l'écart qui existait entre la responsabilité criminelle prévue par le paragraphe 239(1) de la Loi, qui pourrait s'appliquer à un nombre quelconque de personnes ayant pris part à

---

<sup>44</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 9.

<sup>45</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 18.

<sup>46</sup> Rapport Mintz, précité (note 6), pages 10.13 et 10.14.

l'infraction, et les pénalités civiles à l'article 163 de la Loi, qui ne s'applique qu'à un contribuable dont les obligations ou les droits prévus par la Loi sont touchés par la conduite irrégulière. Il a donc été suggéré de créer une nouvelle pénalité qui s'appliquerait aux tiers qui, sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde, participent à des actes qui conduisent à un faux énoncé ou à une omission dans une déclaration, qui aident à commettre de tels actes, ou qui en font la promotion. Le Comité qui a produit le rapport a expliqué sa recommandation en ces termes :

Le Comité est d'avis qu'il convient, pour défendre l'intégrité du régime fiscal, d'étendre le champ d'application des sanctions civiles. Ces pénalités auraient pour but de prévenir les opérations, mécanismes et méthodes de déclaration qui ne produisent pas réellement les résultats que prétend obtenir un contribuable et permettraient de tenir les conseillers et promoteurs responsables des conseils qu'ils donnent, lorsque ces derniers sont manifestement erronés.

[Non souligné dans l'original.]

[34] L'intimée soutient que les commentaires faits dans le rapport illustrent la nature civile de la pénalité. Cependant, il est possible de relever des différences marquées entre la recommandation formulée dans le rapport Mintz et la pénalité imposée à un tiers qui a été édictée à l'article 163.2 de la Loi. Comme nous le verrons plus loin, la pénalité que prescrit l'article 163.2 semble avoir une portée nettement plus large que celle que le Comité avait recommandée au départ. Par exemple, certains sont d'avis qu'il ressortait clairement d'une lecture de la recommandation et des commentaires du Comité que, pour que la pénalité s'applique, il fallait que le faux énoncé ou l'omission touche « les obligations ou les droits » d'un contribuable aux termes de la Loi<sup>47</sup>. Cela ne semble pas être le cas de l'article 163.2. La discordance qu'il y a entre la recommandation formulée dans le rapport et la version édictée de la pénalité imposée à un tiers sera analysée en détail ci-après, et il sera démontré pourquoi il ne faudrait pas considérer la recommandation du Comité de créer une pénalité civile comme une preuve que la pénalité réelle est de même nature.

[35] Par ailleurs, en édictant la pénalité, le législateur a remplacé la notion de « faute lourde » par celle de « conduite coupable ». Cette substitution avait pour but de répondre aux craintes exprimées par des organismes professionnels pour le

---

<sup>47</sup> William I. Innes et Brian J. Burke, « Adviser Penalties: How Will the Courts Construe Section 163.2? », *Report of Proceedings of the Fifty-Third Tax Conference*, 2001 Conference Report (Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2002), p. 37:4-5 (Innes).

compte de leurs membres, à savoir qu'il y avait un risque que la pénalité civile s'applique dans des cas où des fiscalistes commettaient une erreur de jugement involontaire ou des cas où il existait une divergence d'opinions fondées de part et d'autre<sup>48</sup>. Voici ce qu'on peut lire dans les notes techniques du 7 décembre 1999 :

Le critère de la faute lourde est utilisé dans d'autres champs du droit fiscal et a fait l'objet d'interprétations judiciaires dans bon nombre de causes. Du point de vue de l'État, il y a une énorme différence entre la négligence « ordinaire » et la négligence « grave » ou la « faute lourde ». Sur le plan de la politique, l'État n'a pas l'intention d'imposer une pénalité en vertu du nouvel article 163.2 lorsque la conduite d'un tiers résulte d'une erreur de jugement involontaire ou d'une divergence d'opinions fondées de part et d'autre. Le critère de la faute lourde a été choisi parce qu'il tient compte de cette crainte tout en veillant à ce que les personnes qui prennent part à des activités coupables n'échappent pas aux pénalités.

Il n'en demeure pas moins que, en réponse aux craintes exprimées par certaines associations professionnelles, le concept de la « faute lourde » est remplacé à l'article 163.2 par celui de la « conduite coupable », qui est définie par rapport aux types de conduite pour lesquelles les tribunaux ont, par le passé, imposé des pénalités administratives en vertu de la législation fiscale<sup>49</sup>. [...]

[36] Autrement dit, en recourant à la notion de « conduite coupable », on cherchait à fixer une norme de culpabilité supérieure et à contrer une tendance des décisions judiciaires à atténuer les exigences au regard du critère de la faute lourde<sup>50</sup>. De ce fait, la « conduite coupable » a été définie par rapport au type de conduite pour lequel les tribunaux, par le passé, avaient appliqué une pénalité civile en vertu de la Loi<sup>51</sup>. Plus précisément, la « conduite coupable » a été définie comme une conduite qui équivaut à une conduite intentionnelle ou qui montre une indifférence quant à l'observation de la loi ou une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi<sup>52</sup>.

---

<sup>48</sup> Ministère des Finances, Notes techniques, art. 163.2, 7 décembre 1999 (budget).

<sup>49</sup> *Ibidem*.

<sup>50</sup> Innes, précité (note 47), p. 37:6-7.

<sup>51</sup> Notes techniques, précité (note 48).

<sup>52</sup> Par. 163.2(1) de la Loi, « conduite coupable ».

[37] En expliquant son intention d'assimiler la notion de « conduite coupable » à celle de « faute lourde », le législateur tente de souligner que l'article 163.2 de la Loi introduit une pénalité « civile ». En outre, l'article 163.2 est inclus avec les autres pénalités manifestement civiles que prévoit l'article 163. De toute évidence, le législateur entendait créer une pénalité civile comparable à celle que prévoit le paragraphe 163(2), mais à l'intention des tiers.

[38] Néanmoins, il ne suffit pas de tenir compte de l'intention du législateur au sujet de l'article 163.2 de la Loi pour éliminer la possibilité que la pénalité imposée à un tiers soit de nature pénale. Pour en arriver à une conclusion à ce sujet, il faut prendre en compte d'autres arguments convaincants, tels que le libellé illimité qu'utilise le législateur pour énoncer à la fois l'ampleur de la sanction et le délai dans lequel la pénalité peut être imposée. Nous examinerons plus loin ces deux aspects.

#### La jurisprudence relative aux sanctions pénales prévues par la Loi

[39] Même s'il a été conclu dans des affaires telles que *Martineau*<sup>53</sup> que la pénalité prévue par le paragraphe 163(2) de la Loi n'est pas de nature pénale, nombreuses sont les décisions qui confirment le caractère pénal des dispositions employant les mots « sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde ». Il vaut la peine de mentionner ces décisions, étant donné que l'article 163.2 de la Loi fixe une norme plus élevée encore en remplaçant la « faute lourde » par la « conduite coupable ».

[40] Premièrement, la Cour suprême du Canada a reconnu dans l'arrêt *La Reine c. Sault Ste-Marie*<sup>54</sup> trois catégories d'infractions. La première se compose des « infractions dans lesquelles la *mens rea*, qui consiste en l'existence réelle d'un état d'esprit, comme l'intention, la connaissance, l'insouciance, doit être prouvée par la poursuite soit qu'on puisse conclure à son existence vu la nature de l'acte commis, soit par preuve spécifique »<sup>55</sup>. La Cour a ensuite ajouté que les infractions criminelles, dans le vrai sens du mot, tombent dans cette catégorie<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> *Martineau*, précité (note 10).

<sup>54</sup> [1978] 2 R.C.S. 1299.

<sup>55</sup> *Ibidem*, p. 1325.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 1326.

[41] Deuxièmement, dans la décision *Udell c. M.R.N.*<sup>57</sup>, la Cour de l'Échiquier du Canada a écrit, relativement au paragraphe 56(2), c'est-à-dire la disposition antérieure au paragraphe 163(2) : « Il ne fait aucun doute que l'article 56(2) ne soit un article pénal<sup>58</sup>. »

[42] Troisièmement, dans la décision *Boileau c. M.R.N.*<sup>59</sup>, la juge Lamarre-Proulx, de la Cour canadienne de l'impôt, a fait référence aux propos de la Cour de l'Échiquier dans la décision *Udell* et les a directement appliqués au paragraphe 163(2) : « [...] je considère qu'une action en vertu du paragraphe 163(2) est de nature pénale. Le juge Cattanach, dans l'affaire *Udell c. M.R.N.* [...], a déjà analysé la question [...] »<sup>60</sup>.

[43] La dernière affaire — et la plus intéressante — est la décision qu'a rendue la présente Cour dans *Colangelo (Succession) c. La Reine*<sup>61</sup>. Dans cette affaire, la Cour avait à se prononcer sur l'applicabilité des paragraphes 163(2) et 110.6(6). Chacune de ces dispositions s'appliquait dans des situations où le contribuable avait « sciemment ou dans des circonstances équivalant à faute lourde » accompli les gestes qui y étaient décrits. La Cour a écrit :

Il est bien établi évidemment que l'ignorance d'une loi pénale n'excuse pas une violation de cette loi. L'élément mental vise l'accomplissement de l'acte; cela n'exige pas une connaissance de la loi enfreinte. Bien que les dispositions en cause ici soient des dispositions pénales de par leur nature même, je ne suis pas convaincu que le législateur entendait qu'elles s'appliquent de telle sorte qu'une personne omettant de déclarer un gain parce qu'elle ne sait pas que la *Loi* l'oblige à déclarer ce gain doive dans tous les cas en subir les conséquences pénales<sup>62</sup>.

---

<sup>57</sup> [1970] R.C.É. 177 (*Udell*).

<sup>58</sup> *Ibidem*, p. 191.

<sup>59</sup> n° 87-2128(IT), 12 avril 1989 (*Boileau*).

<sup>60</sup> *Ibidem*.

<sup>61</sup> 1998 CanLII 340.

<sup>62</sup> *Ibidem*, par. 11.

Une comparaison avec l'article 239

[44] Les infractions et les pénalités dont il est question à l'article 163.2 de la Loi partagent certaines ressemblances avec les infractions et les sanctions de nature criminelle qui figurent à l'article 239, dont le texte est le suivant :

*Autres infractions et peines*

**239(1)** Toute personne qui, selon le cas :

a) a fait des déclarations fausses ou trompeuses, ou a participé, consenti ou acquiescé à leur énonciation dans une déclaration, un certificat, un état ou une réponse produits, présentés ou faits en vertu de la présente loi ou de son règlement;

b) a, pour éluder le paiement d'un impôt établi par la présente loi, détruit, altéré, mutilé, caché les registres ou livres de comptes d'un contribuable ou en a disposé autrement;

c) a fait des inscriptions fausses ou trompeuses, ou a consenti ou acquiescé à leur accomplissement, ou a omis, ou a consenti ou acquiescé à l'omission d'inscrire un détail important dans les registres ou livres de comptes d'un contribuable;

d) a, volontairement, de quelque manière, éludé ou tenté d'éluder l'observation de la présente loi ou le paiement d'un impôt établi en vertu de cette loi;

e) a conspiré avec une personne pour commettre une infraction visée aux alinéas a) à d),

commet une infraction et, en plus de toute autre pénalité prévue par ailleurs, encourt, sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire :

f) soit une amende de 50 % à 200 % de l'impôt que cette personne a tenté d'éluder;

g) soit à la fois l'amende prévue à l'alinéa f) et un emprisonnement d'au plus 2 ans.

[...]

[45] La conduite dont il est question à l'article 239 de la Loi, et surtout à l'alinéa 239(1)a), est étonnamment semblable à celle qui est décrite à l'article 163.2. L'article 239 est peut-être d'une portée plus vaste que l'article 163.2, mais, comme le fait remarquer Warren J. A. Mitchell :

[TRADUCTION]

Tant à l'article 163.2 qu'à l'article 239, le fondement de l'accusation est le fait d'avoir fait de faux énoncés; dans les deux cas, le critère est la culpabilité, par voie de « conduite coupable » ou en « éludant » et, dans les deux, l'accusation peut être invoquée non seulement pour avoir déclaré faussement son propre revenu, mais aussi pour une faute commise par un tiers<sup>63</sup>.

[46] Dans ce contexte et en raison des ressemblances entre les deux dispositions, l'auteur dit que l'on soupçonne que l'article 163.2 a été édicté à titre de solution de rechange à l'article 239, qui, pour le fisc, se révélait d'application difficile<sup>64</sup>. En fait, l'article 239 exige au procès une preuve hors de tout doute raisonnable ainsi qu'une stricte observation des dispositions de la Charte au moment de l'enquête qui a précédé l'imposition de la pénalité prescrite.

[47] Cependant, s'il est possible de décrire clairement l'article 239 de la Loi comme une disposition qui crée une infraction criminelle, et l'article 163.2 comme une disposition qui prévoit une pénalité civile, il est utile de mentionner que l'amende qu'impose l'article 239 peut être moins sévère que la pénalité que prescrit l'article 163.2. En fait, aux termes de l'article 239, l'amende peut varier de 50 % à 200 % du montant d'impôt que le contribuable tentait d'éluder, tandis que l'article 163.2 fixe la pénalité à un pourcentage invariable, soit 100 % du montant précisé. Il se peut donc que le montant de la pénalité imposée en vertu de l'article 163.2 soit supérieur à celui que prévoit l'article 239, mais sans que le tiers concerné puisse bénéficier de la protection de la Charte.

[48] Il est clairement indiqué que l'article 239 de la Loi est de nature pénale, ce qui n'est pas le cas de l'article 163.2, mais une telle description n'est pas en soi concluante. Comme l'a mentionné le juge Sopinka dans l'arrêt *Baron c. Canada*<sup>65</sup> :

Il convient de dire que la qualification de certaines infractions et de certains régimes législatifs comme étant des « mesures de réglementation » ou des « mesures pénales », bien qu'il s'agisse d'un facteur utile, n'est pas décisive aux fins de l'analyse fondée sur la Charte. Dans l'arrêt *R. c. Wholesale Travel*

---

<sup>63</sup> Warren J. A. Mitchell, « Civil Penalties: A Wolf in Sheep's Clothing? », *Report of Proceedings of the Fifty-Second Tax Conference*, 2000 Tax Conference Report (Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2001), 16:7 (Warren).

<sup>64</sup> *Ibidem*.

<sup>65</sup> [1993] 1 R.C.S. 416, p. 444.

*Group Inc.*, [1991] 3 R.C.S. 154, où l'infraction de publicité fausse ou trompeuse prévue dans la *Loi sur la concurrence*, S.R.C. 1970, ch. C-23 et ses modifications, a été contestée sur le fondement de l'art. 7 et de l'al. 11d) de la Charte, le juge La Forest a dit, à la p. 209, que « ce qui importe en fin de compte, ce ne sont pas les étiquettes (bien qu'elles soient sans doute utiles), mais les valeurs en jeu dans le contexte particulier », et il a conclu que la possibilité d'une peine d'emprisonnement de cinq ans à la suite d'une déclaration de culpabilité est une privation de liberté qui nécessite des garanties beaucoup plus importantes que les dispositions visées dans l'arrêt *Thomson Newspapers Ltd. c. Canada (Directeur des enquêtes et recherches, Commission sur les pratiques restrictives du commerce)*, [1990] 1 R.C.S. 425, pour respecter l'art. 7 ou l'al. 11d).

[Non souligné dans l'original.]

[49] L'extrait qui précède résume bien l'idée selon laquelle l'intention du législateur indiquée dans les notes techniques, le fait de grouper la pénalité imposée à un tiers avec d'autres pénalités de nature civile, ainsi que l'absence de description dénotant l'existence d'une infraction criminelle sont des éléments utiles à prendre en considération, mais ils ne sont pas assez concluants.

[50] Cela étant dit, voyons maintenant la décision que la Cour suprême du Canada a rendue dans l'affaire *Wigglesworth*, laquelle comporte des conseils pratiques qui aident à déterminer la nature véritable de l'article 163.2 de la Loi.

#### L'application du critère énoncé dans l'arrêt *Wigglesworth*

[51] L'article 163.2 de la Loi contient deux pénalités distinctes appelées « pénalité imposée aux planificateurs »<sup>66</sup> (le paragraphe 163.2(2) de la Loi) et « pénalité imposée aux spécialistes en déclarations »<sup>67</sup> (le paragraphe 163.2(4) de la Loi). En l'espèce, le ministre a établi la cotisation de l'appelante sur le fondement du paragraphe 163.2(4) et a appliqué la pénalité prescrite au paragraphe 163.2(5). Comme les deux pénalités sont semblables à bien des égards et que les différences entre les deux n'ont aucune incidence sur l'analyse qui suit, l'accent sera mis ci-après sur les paragraphes (4) et (5), dont le texte est le suivant :

---

<sup>66</sup> *Circulaire d'information 01-1*, « Pénalités administratives imposées à des tiers », 18 septembre 2001, par. 7.

<sup>67</sup> *Ibidem*, par. 9.

*Pénalité pour participation à une information trompeuse*

(4) La personne qui fait un énoncé à une autre personne ou qui participe, consent ou acquiesce à un énoncé fait par une autre personne, ou pour son compte, (ces autres personnes étant appelées « autre personne » au présent paragraphe, aux paragraphes (5) et (6), à l'alinéa (12)c) et au paragraphe (15)) dont elle sait ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, qu'il constitue un faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne, ou pour son compte, à une fin quelconque de la présente loi est passible d'une pénalité relativement au faux énoncé.

*Montant de la pénalité*

(5) La pénalité dont une personne est passible selon le paragraphe (4) relativement à un faux énoncé correspond au plus élevé des montants suivants :

a) 1 000 \$;

b) le moins élevé des montants suivants :

(i) la pénalité dont l'autre personne serait passible selon le paragraphe 163(2) si elle avait fait l'énoncé dans une déclaration produite pour l'application de la présente loi tout en sachant qu'il était faux,

(ii) la somme de 100 000 \$ et de la rétribution brute de la personne, au moment où l'avis de cotisation concernant la pénalité lui est envoyé, relativement au faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne ou pour son compte.

[52] Selon l'appelante, l'ampleur de la pénalité et la durée illimitée qu'envisage l'article 163.2 de la Loi attirent la protection de l'article 11 de la Charte et confèrent à la pénalité prescrite par l'article 163.2 la nature d'une sanction criminelle plutôt que celle d'une pénalité civile. Dans l'arrêt *Wigglesworth*, la Cour suprême a analysé l'application des droits juridiques énumérés à l'article 11 de la Charte aux procédures non criminelles. Cet arrêt confirme que l'article 11 de la Charte ne s'applique pas exclusivement aux instances de nature criminelle :

Bien qu'il soit facile de dire que ceux qui sont impliqués dans une affaire criminelle ou pénale doivent jouir des droits que garantit l'art. 11, il est difficile de formuler un critère précis qui doit être appliqué pour déterminer si des procédures précises ont trait à une affaire criminelle ou pénale de manière à relever de l'article. La note marginale « affaires criminelles et pénales » semblerait laisser entendre qu'une affaire pourrait relever de l'art. 11 soit parce que, de par sa nature

même, il s'agit d'une procédure criminelle, soit parce qu'une déclaration de culpabilité relativement à l'infraction est susceptible d'entraîner une véritable conséquence pénale. Je crois qu'une affaire pourrait relever de l'art. 11 dans les deux cas<sup>68</sup>.

[Non souligné dans l'original.]

[53] La Cour suprême a donc conclu qu'une affaire pouvait tomber sous le coup de l'article 11 dans deux cas : si l'affaire, de par sa nature même, est une procédure criminelle, ou si l'infraction est assortie d'une sanction qui est une véritable conséquence pénale. Je suis d'avis que l'article 163.2 de la Loi attire la protection que confère l'article 11 pour ces deux raisons-là.

### La nature de l'affaire

[54] Premièrement, même si certaines infractions sont clairement de nature criminelle, la Cour suprême a ajouté ce qui suit :

[...] si une affaire en particulier est de nature publique et vise à promouvoir l'ordre et le bien-être publics dans une sphère d'activité publique, alors cette affaire est du genre de celles qui relèvent de l'art. 11. Elle relève de cet article de par sa nature même. Il faut distinguer cela d'avec les affaires privées, internes ou disciplinaires qui sont de nature réglementaire, protectrice ou corrective et qui sont principalement destinées à maintenir la discipline, l'intégrité professionnelle ainsi que certaines normes professionnelles, ou à réglementer la conduite dans une sphère d'activité [...] limitée<sup>69</sup> [...]

[55] La Cour suprême nous dit d'examiner la nature de l'affaire en question, c'est-à-dire de déterminer si elle est de nature publique ou, plutôt, de nature privée, interne ou disciplinaire. Invoquant la décision que la Cour d'appel fédérale a rendue dans l'affaire *Martineau*, l'intimée soutient que, dans un régime de déclaration volontaire, les pénalités que l'on impose en matière fiscale sont conçues pour régir la conduite des contribuables dans le but de s'assurer préventivement qu'ils se conforment à la législation fiscale<sup>70</sup>. Les procédures sont de nature administrative et ne constituent donc pas le genre d'« infractions » auxquelles s'applique l'article 11 de la Charte.

---

<sup>68</sup> *Wigglesworth*, précité (note 27), p. 559, par. 21.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 560, par. 23.

<sup>70</sup> *Martineau*, précité (note 10), par. 9.

[56] Cette thèse s'applique indubitablement à une pénalité imposée en vertu du paragraphe 163(2) de la Loi, mais celle que prévoit l'article 163.2 est différente en ce sens que son objet va au-delà du fait de constituer une sanction dans une procédure de nature administrative. Le paragraphe 163.2(4) prescrit que le faux énoncé pourrait être utilisé par ou pour le compte d'une autre personne à une fin quelconque de la Loi. L'emploi du verbe « pourrait » dénote que cette disposition permettrait d'imposer une pénalité à l'égard d'un faux énoncé qui n'a jamais été utilisé, et même dans des circonstances où il n'a jamais été prévu de l'utiliser<sup>71</sup>. Il s'agit là d'un écart évident par rapport à, d'une part, la recommandation formulée dans le rapport Mintz et, d'autre part, la nature de la pénalité que prescrit le paragraphe 163(2). En ce sens, l'article 163.2 sert une fin qui va au-delà de l'effet dissuasif qui est requis dans un régime d'autodéclaration. Comment peut-on dire que la pénalité imposée à un tiers a pour but de s'assurer préventivement que l'on respecte la législation fiscale si une personne peut être tenue responsable d'avoir fait un faux énoncé qui n'a jamais été utilisé ou que l'on n'utilisera peut-être jamais? Sur ce point, Brian Nichols a écrit<sup>72</sup> :

[TRADUCTION]

Selon moi, le paragraphe 163.2(4) est sérieusement vicié car il impose à quiconque une obligation légale de diligence au sujet des impôts de quiconque. Quiconque veut dire quiconque. Les conséquences de cette mesure peuvent être sévères, inappropriées et, dans certains cas, absurdes.

[57] Comme l'appelante l'a fait valoir, l'article 163.2 de la Loi déborde le cadre des affaires de nature privée, interne ou disciplinaire qui ont été envisagées dans l'arrêt *Wigglesworth* et vise à promouvoir l'ordre et le bien-être publics dans une sphère d'activité publique. Le tiers auquel on impose une pénalité n'a pas lui-même fait une présentation erronée dans sa déclaration. L'article 163.2 envisage plutôt le préjudice que peut causer l'aide que procure une personne à un contribuable et qui pourrait porter atteinte à l'intégrité du régime d'autodéclaration faite de bonne foi. Dans l'arrêt *Knox Contracting Ltd. c. Canada*<sup>73</sup>, le juge Cory a déclaré :

---

<sup>71</sup> *Innes*, précité (note 47), p. 37:13.

<sup>72</sup> Brian Nichols, « Civil Penalties for Third Parties », 1999 Ontario Tax Conference (Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 1999), onglet 1, p. 36.

<sup>73</sup> [1990] 2 R.C.S. 338.

[...] Par exemple, la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dans la mesure où elle crée un régime réglementaire de calcul et de paiement d'impôts par les contribuables et autorise des vérifications ponctuelles pour assurer qu'il y a respect spontané de la Loi, ne constitue pas du droit criminel. Il s'agit nettement de droit fiscal. Mais dans la mesure où la Loi fait de la présentation d'une déclaration frauduleuse et malhonnête une infraction punissable d'une amende ou d'emprisonnement, il semble tout aussi clairement s'agir d'une loi relevant du droit criminel. Ces dispositions reconnaissent qu'on ne peut pas se fier que tous les contribuables déclareront exactement leurs revenus, et que le régime d'auto-déclaration et d'auto-cotisation doit avoir des dents pour pouvoir corriger les fraudeurs. Bien qu'il soit évidemment possible de considérer ces dispositions comme faisant partie de l'administration ou de la réglementation parce qu'elles peuvent avoir un effet dissuasif sur ceux et celles qui, à l'avenir, peuvent être enclins à s'écarter du droit chemin, elles sont plus que cela. Elles visent l'inconduite délibérée dont on s'est déjà rendu coupable en la qualifiant d'infraction punissable sur déclaration sommaire de culpabilité ou par voie de mise en accusation. Elles ont pour objet de supprimer un fléau et un préjudice causé à l'intérêt public. En ce sens, elles constituent du droit criminel sous sa forme la plus pure. J'estime qu'il n'y a rien d'exceptionnel ou d'illogique à avoir une mesure législative par ailleurs surtout réglementaire qui contient des interdictions et des sanctions criminelles, et une contestation de dispositions précises de la Loi, fondée sur le partage des pouvoirs, doit à mon avis être dirigée contre les dispositions en question et non contre l'ensemble de cette loi<sup>74</sup>.

[58] Je crois que ces commentaires s'appliquent à l'article 163.2 de la Loi. Ce dernier vise les parties qui, en faisant un faux énoncé, ont pu amener une autre personne à utiliser cet énoncé à une fin quelconque de la loi. Le tiers n'est pas la personne qui est réputée avoir utilisé le faux énoncé et, comme il a été dit plus tôt, l'article 163.2 vise même les situations dans lesquelles une autre personne n'a pas utilisé le faux énoncé en question. Pour ces motifs, l'argument selon lequel l'article 163.2 prescrit l'imposition d'une pénalité civile dans un régime réglementaire conçu pour assurer le respect de la Loi n'est pas convaincant.

[59] Néanmoins, le contexte de la Loi est tel qu'elle met en équilibre, d'une part, des dispositions de nature réglementaire ou administrative qui sont nécessaires pour garantir le respect de la Loi dans un régime d'autodéclaration et, d'autre part, des dispositions qui créent des infractions criminelles et qui visent à sanctionner l'évasion fiscale. La ligne de démarcation entre les affaires privées et les affaires publiques est donc difficile à tracer et, pour cette raison-là, j'examinerai le second

---

<sup>74</sup> *Ibidem*, p. 355.

critère énoncé dans l'arrêt *Wigglesworth*, lequel consiste à déterminer si la pénalité appliquée en vertu de l'article 163.2 constitue une véritable conséquence pénale.

Les véritables conséquences pénales

[60] Dans l'arrêt *Wigglesworth*, la Cour suprême a statué que les procédures sont soumises à l'article 11 de la Charte lorsque les conséquences comprennent « l'emprisonnement ou une amende qui par son importance semblerait imposée dans le but de réparer le tort causé à la société en général plutôt que pour maintenir la discipline à l'intérieur d'une sphère d'activité limitée »<sup>75</sup>. Comme il a été mentionné, l'ampleur possible de la pénalité imposée à un tiers distingue nettement l'article 163.2 de la Loi du paragraphe 163(2).

[61] Quand une personne est jugée responsable en vertu du paragraphe 163.2(4), la pénalité est calculée en fonction du paragraphe 163.2(5). Cette disposition prévoit qu'un tiers est tenu responsable d'un montant équivalant à « la pénalité dont l'autre personne serait passible selon le paragraphe 163(2) si elle avait fait l'énoncé dans une déclaration produite pour l'application de la présente loi tout en sachant qu'il était faux »<sup>76</sup>.

[62] En l'espèce, l'appelante s'est vu imposer une pénalité de 546 747 \$. Ce montant a été déterminé en additionnant les montants des pénalités en vertu du paragraphe 163(2) de la Loi dont aurait été passible chacun des 134 autres donateurs. La pénalité prescrite au paragraphe 163.2(5) peut donc augmenter à l'infini, suivant le nombre des « autres personnes » en cause. Comme l'a fait valoir l'appelante, lorsque la pénalité est illimitée et qu'elle est imposée à un tiers, il paraît évident qu'elle a pour objet de réparer un tort causé à la société et elle cesse donc d'être une affaire purement administrative ou une affaire de discipline interne.

[63] La conclusion serait différente si le législateur avait fixé un plafond au montant de la pénalité. Assez curieusement, le paragraphe 163.2(5) de la Loi donne l'impression qu'il pourrait y avoir une limite supérieure au montant de la pénalité :

(5) La pénalité dont une personne est passible selon le paragraphe (4) relativement à un faux énoncé correspond au plus élevé des montants suivants :

---

<sup>75</sup> *Wigglesworth*, précité (note 27), p. 561, par. 24.

<sup>76</sup> Sous-alinéa 163.2(5)b)(i) de la Loi.

a) 1 000 \$;

b) le moins élevé des montants suivants :

(i) la pénalité dont l'autre personne serait passible selon le paragraphe 163(2) si elle avait fait l'énoncé dans une déclaration produite pour l'application de la présente loi tout en sachant qu'il était faux,

(ii) la somme de 100 000 \$ et de la rétribution brute de la personne, au moment où l'avis de cotisation concernant la pénalité lui est envoyé, relativement au faux énoncé qui pourrait être utilisé par l'autre personne ou pour son compte.

[64] Étant donné que la pénalité dont serait passible chacune des autres personnes est calculée séparément, le sous-alinéa 163.2(5)b)(i) de la Loi donne souvent lieu à un montant inférieur au montant de 100 000 \$ plus la rétribution brute que prévoit le sous-alinéa (ii). Il est à noter que si le montant mentionné au sous-alinéa (i) était calculé par rapport à la totalité des autres personnes, il y aurait une meilleure chance que la pénalité soit plafonnée à un montant de 100 000 \$ plus la rétribution brute reçue. Il s'agit là d'une possibilité qu'étaye le paragraphe 33(2) de la *Loi d'interprétation*, qui indique : « Le pluriel ou le singulier s'appliquent, le cas échéant, à l'unité et à la pluralité. »

[65] Comme l'explique Pierre-André Côté dans son ouvrage intitulé « *Interprétation des lois* »<sup>77</sup>, en général les lois sont rédigées au singulier<sup>78</sup>. Il ne faut cependant pas automatiquement conclure qu'il était prévu d'exclure le pluriel. Ce n'est qu'en analysant le contexte de chaque disposition que l'on peut décider de manière concluante si l'emploi d'une forme ou de l'autre était censé être important. Il s'agit là d'un point de vue que confirme également le paragraphe 3(1) de la *Loi d'interprétation* : « Sauf indication contraire, la présente loi s'applique à tous les textes, indépendamment de leur date d'édiction<sup>79</sup>. »

[66] L'article 163.2 de la Loi a été édicté au départ en vue d'élargir la portée de la pénalité civile que prescrit l'article 163, lequel vise les personnes qui ont fait un

---

<sup>77</sup> Pierre-André Côté, *Interprétation des lois*, 3<sup>e</sup> éd. (Montréal, Les Éditions Thémis, 1999).

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 92.

<sup>79</sup> *Loi d'interprétation*, par. 3(1).

faux énoncé, ou qui y ont participé, consenti ou acquiescé. De ce fait, l'article 163.2 était une réaction aux affaires dans lesquelles des personnes avaient fait un faux énoncé ou y avaient pris part après avoir suivi l'avis erroné d'un tiers. Cela semble étayer l'idée que l'expression « autre personne » dont il est question au paragraphe 163.2(4) était destinée à vouloir dire une seule autre personne. Sur ce fondement, la pénalité prévue au paragraphe 163.2(5) s'appliquerait par rapport à une autre personne à la fois, et non à la multitude des autres personnes impliquées.

[67] C'est donc dire que le contexte dans lequel existe la pénalité imposée à un tiers et l'intention législative qui sous-tend l'édiction de l'article 163.2 dénotent que l'expression « autre personne » doit être interprétée comme étant au singulier, et non comme étant soit au singulier soit au pluriel. Je suis donc d'avis qu'il faut interpréter l'expression « autre personne » comme étant au singulier seulement.

[68] Toutefois, c'est de cette façon que l'intimée a interprété le paragraphe 163.2(5) de la Loi, et la pénalité imposée à l'appelante a donc été fixée à 546 747 \$. Vu l'absence d'un montant maximal précisé, la pénalité serait susceptible d'atteindre un montant supérieur suivant le nombre des « autres personnes » qui seraient en cause et le montant de la pénalité qui serait imposée à chacune aux termes du paragraphe 163(2). C'est donc dire que la gravité de la sanction pourrait fort bien causer à un tiers tenu responsable un préjudice dont on ne peut pas faire abstraction. Je souscris aux observations de l'appelante selon lesquelles le préjudice professionnel, le préjudice causé à la réputation et, ajouterais-je, le préjudice personnel causé par une pénalité imposée en vertu de l'article 163.2 de la Loi sont indéniables. Dans le cas présent, une pénalité correspondant au montant imposé pourrait avoir sur la vie de l'appelante des répercussions qui dureraient de nombreuses années.

[69] L'intimée soutient que ce n'est pas la pénalité qui porterait préjudice à l'appelante, mais plutôt sa conduite illégale et les sanctions professionnelles qui pourraient en résulter. Ce qu'elle omet de reconnaître, c'est que le présent jugement, une fois rendu, sera public. Qu'il soit possible que l'on impose par la suite des sanctions professionnelles ne change rien au fait qu'il existera un document public exposant tous les détails entourant la conduite de l'appelante, que l'on conclue que cette conduite ait été coupable ou non, et indiquant le montant de la pénalité imposée. Cela constitue une forme de préjudice dont il ne faudrait pas omettre de tenir compte.

[70] En conclusion, si l'on applique le raisonnement énoncé dans l'arrêt *Wigglesworth*, il faut considérer que l'article 163.2 de la Loi crée une infraction de

nature criminelle parce qu'il est d'une portée telle que son intention est de promouvoir l'ordre public et de protéger le public en général, plutôt que de décourager un comportement particulier et d'assurer le respect du régime réglementaire de la loi. Par ailleurs, la pénalité élevée qui est imposée au tiers — une pénalité peut-être même supérieure à l'amende imposée en application des dispositions criminelles de l'article 239 de la Loi, sans même que le tiers puisse jouir de la protection de la Charte — peut être considérée comme une véritable conséquence pénale.

### La seconde question

[71] Pour qu'une personne soit tenue responsable en vertu du paragraphe 163.2(4) de la Loi, il faut qu'elle ait fait un énoncé à une autre personne ou qu'elle ait participé, consenti ou acquiescé à un énoncé fait par une autre personne, ou pour son compte (l'« autre personne »). De plus, il faut également que cette personne sache ou ait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que l'énoncé est faux et qu'il pourrait être utilisé par l'autre personne, ou pour son compte, à une fin quelconque de la Loi.

### Faire un faux énoncé

[72] L'intimée soutient qu'en l'espèce, les faux énoncés sont les reçus d'impôt pour dons de bienfaisance que l'organisme de bienfaisance a délivrés en échange de dons de VOW. En réponse à cette observation, l'appelante invoque deux arguments subsidiaires dont il faudrait tenir compte au cas où la Cour la jugerait responsable en vertu de l'article 163.2 de la Loi.

[73] Premièrement, comme l'appelante était l'une des deux représentantes autorisées de l'organisme de bienfaisance qui avaient signé les reçus, sa responsabilité ne devrait être qu'une responsabilité conjointe avec celle des autres administrateurs à l'égard de la pénalité intégrale<sup>80</sup>. Deuxièmement, si la Cour venait à conclure que la pénalité s'applique parce que l'appelante a délivré des reçus pour dons, elle ne devrait être tenue responsable que des reçus qu'elle a elle-même signés<sup>81</sup>.

---

<sup>80</sup> Avis d'appel modifié une seconde fois, par. 62.

<sup>81</sup> Avis d'appel modifié une seconde fois, par. 63.

[74] Par ailleurs, les observations de l'appelante donnent à penser que le faux énoncé pourrait être imputable à une erreur de droit figurant soit dans la lettre du 18 mars 2002 adressée aux participants du programme de dons, soit dans la lettre d'avril de M. Ploughman<sup>82</sup>. Cette erreur de droit a été commise quand l'appelante a indiqué à tort dans sa lettre du mois de mars qu'il était possible de rectifier rétroactivement le vice de titre en vue de parfaire le don.

[75] Ni l'une ni l'autre des parties n'ont fait valoir que le faux énoncé aurait pu être l'avis juridique de l'appelante. Néanmoins, dans le document où figure son avis juridique, l'appelante énumère précisément un certain nombre de documents importants et elle confirme les avoir examinés<sup>83</sup>. Cependant, il est bien connu que l'appelante n'a pu examiner que les ébauches de documents et qu'elle n'a jamais lu les versions définitives.

[76] Cependant, il n'est pas nécessaire de discuter plus avant de ces questions, car les deux parties conviennent que l'appelante, en délivrant les reçus d'impôt pour dons de bienfaisance, a fait un faux énoncé.

[77] Une autre des conditions qui doivent être remplies pour que la pénalité s'applique est que le faux énoncé puisse être utilisé à une fin quelconque de la Loi. Cette condition est sans nul doute remplie dans le cas des reçus d'impôt, qui peuvent servir à obtenir un avantage fiscal sous le régime de la Loi. Pour ces motifs, les faux énoncés sont, en l'espèce, les reçus d'impôt.

[78] Si l'on revient brièvement sur les deux arguments subsidiaires de l'appelante, je suis d'avis que le paragraphe 163.2(4) de la Loi n'est pas rédigé — pas plus qu'il ne s'applique — de façon à pouvoir tenir un groupe de personnes conjointement responsables. Cette disposition vise à sanctionner un tiers qui a fait sciemment un faux énoncé, et la présente affaire est axée sur la conduite de l'appelante, et non sur celle de la trésorière de l'organisme de bienfaisance.

[79] De plus, on peut certes dire que l'appelante a fait un faux énoncé dans le cas des reçus d'impôt qu'elle a elle-même signés. Pour ce qui est des reçus d'impôt qu'elle n'a pas signés, on peut néanmoins dire qu'elle a participé, consenti, voire

---

<sup>82</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, par. 5 et 6.

<sup>83</sup> Recueil conjoint des documents, onglet 11, avis juridique de l'appelante du 19 septembre 2001, page 2.

acquiescé à l'établissement du faux énoncé, car les reçus ont tous été signés en même temps, et par l'appelante et par la trésorière<sup>84</sup>.

[80] La question à laquelle il faut maintenant répondre consiste à savoir si l'appelante savait, ou aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que l'énoncé était faux. À cet égard, la loi prescrit : « « faux énoncé » S'entend notamment d'un énoncé qui est trompeur en raison d'une omission »<sup>85</sup>.

### Une conduite consciente ou coupable

[81] Il ressort fortement de la preuve que les parties ont produite que l'appelante ignorait qu'elle faisait un faux énoncé quand elle a délivré les reçus d'impôt aux environs du 31 décembre 2001. Même si les reçus ont été signés sans que l'appelante n'ait examiné la dernière version des documents justificatifs, documents qu'elle disait à tort, dans son avis juridique, avoir examinés, il n'y a aucune preuve solide qui permettrait de dire avec certitude que l'appelante savait, au moment de signer les reçus, que les actes de propriété des logements à temps partagé n'étaient pas définitivement établis. En fait, il ressort de la preuve que ce n'est que le 17 mars 2002 que l'appelante a rencontré MM. St-Denis et Ploughman et a été mise au courant des problèmes de titre.

[82] En conséquence, si l'appelante ignorait que l'énoncé était faux quand elle l'a fait ou y a participé, le paragraphe 163.2(4) exige, subsidiairement, que l'on vérifie si l'appelante aurait vraisemblablement su, n'eût été de circonstances équivalant à une conduite coupable, que l'énoncé était faux.

[83] Avant de décider si la conduite de l'appelante peut être qualifiée de coupable, il faut examiner la pertinence de ce qui s'est produit après le faux énoncé.

[84] En décrivant les circonstances qui sont censément assimilables à une conduite coupable<sup>86</sup>, l'intimée écrit que les responsabilités de l'appelante à titre de dirigeante de l'organisme de bienfaisance n'ont pas cessé d'exister au moment où

---

<sup>84</sup> Exposé conjoint des faits, par. 31.

<sup>85</sup> Par. 163.2(1), « faux énoncé ».

<sup>86</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 14 à 29.

les reçus d'impôt ont été délivrés<sup>87</sup>. En fait, ces responsabilités se poursuivaient et exigeaient que l'on prenne les mesures qui s'imposaient pour aviser les participants et l'ARC du faux énoncé que les reçus pouvaient contenir. L'intimée ajoute :

[TRADUCTION]

[...] Mais, ce qui importe davantage pour notre affaire, c'est qu'elle a commis une faute lourde lors de l'exécution de ses responsabilités à titre de dirigeante d'un organisme de bienfaisance envers tous les participants au programme de dons et envers l'ARC en fournissant de faux énoncés à 134 contribuables et en permettant que l'on utilise ces énoncés en vertu de la Loi, de même qu'en tentant de justifier ce qui, savait-elle, était faux<sup>88</sup>.

[85] L'appelante soutient pour sa part que le fait d'avoir cosigné une lettre destinée à chacun des participants au programme de dons pour les aviser de ne pas utiliser les reçus pour dons de bienfaisance prouve qu'elle n'était pas indifférente quant à l'observation de la loi, pas plus qu'elle n'a fait preuve d'une insouciance déréglée à l'égard de la loi<sup>89</sup>.

[86] Les deux parties présentent des faits survenus après la délivrance des reçus d'impôt en tant que preuve de l'existence — ou de l'absence — d'une conduite coupable. Je suis d'avis que les responsabilités qu'aurait continué à assumer l'appelante en tant que dirigeante de l'organisme de bienfaisance et la tentative qu'elle a faite pour porter le faux énoncé à la connaissance des participants au programme de dons sont des questions qui ne sont pas pertinentes pour ce qui est de décider s'il y a lieu de lui imposer la pénalité ou non.

[87] Il ressort clairement du libellé du paragraphe 163.2(4) de la Loi que l'objet de cette disposition est de sanctionner les tiers qui savaient qu'un énoncé était faux au moment où ils l'ont établi ou qui se sont livrés à une conduite coupable avant de faire cet énoncé, de sorte qu'ils sont soumis aux mêmes conséquences que s'ils avaient su que l'énoncé était faux. Les deux situations (soit savoir qu'un énoncé était faux ou s'être livré à une conduite coupable) doivent être examinées par rapport à la même période, car rien n'indique qu'il devrait en être autrement.

---

<sup>87</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 27.

<sup>88</sup> Observations écrites de l'intimée, par. 28.

<sup>89</sup> Mémoire des faits et du droit de l'appelante, al. 5d).

[88] L'intimée n'a pas fait valoir que l'appelante tombait sous le coup du paragraphe 163.2(4) de la Loi parce qu'elle avait appris, après la délivrance des reçus, que l'énoncé qu'elle avait déjà fait était maintenant faux. Pour la même raison, l'intimée ne devrait pas se fonder sur des faits survenus après que le faux énoncé a été fait en vue d'établir la conduite coupable de l'appelante. De même, l'appelante ne devrait pas s'appuyer sur les mesures qu'elle a prises après la délivrance des reçus d'impôt en vue de confirmer l'absence d'une conduite coupable. Les faits qui suivent l'établissement d'un faux énoncé ne peuvent qu'aider à étayer la crédibilité et la réputation du tiers. Ces faits peuvent contribuer à soit aggraver soit atténuer ce qui est considéré comme la conduite du tiers qui a mené au faux énoncé.

[89] L'objet du paragraphe 163.2(4) de la Loi souligne également la nécessité de se concentrer sur les faits précédant le moment où l'appelante a fait le faux énoncé pour décider s'il y a eu conduite coupable ou non. J'examinerai davantage ce point dans la section suivante, mais il suffit de dire ici que ce paragraphe vise à sanctionner les personnes qui ont délibérément fait un faux énoncé ou dont la conduite a été à ce point déréglée qu'il est possible d'imputer une intention à ces personnes à l'égard des actes qu'elles ont posés.

[90] Il nous faut maintenant évaluer la conduite de l'appelante avant que le faux énoncé ait été fait et déterminer si cette conduite peut constituer une « conduite coupable » qui déclenche donc l'application de la pénalité prescrite au paragraphe 163.2(4) de la Loi.

### La notion de la conduite coupable

[91] Comme il a été expliqué plus tôt, le législateur a tout d'abord employé au paragraphe 163.2(4) de la Loi les mots « faute lourde » plutôt que « conduite coupable ». Ce n'est qu'après que des organismes professionnels ont dit craindre que l'expression « faute lourde » amène les tribunaux à appliquer une norme de faute moins sévère que le législateur a convenu de la remplacer par « conduite coupable ». Était donné que cette expression était employée dans la Loi pour la première fois, une définition en a été donnée au paragraphe 163.2(1) :

« conduite coupable » Conduite — action ou défaut d'agir — qui, selon le cas :

a) équivaut à une conduite intentionnelle;

b) montre une indifférence quant à l'observation de la présente loi;

c) montre une insouciance délibérée, déréglée ou téméraire à l'égard de la loi.

[92] La conduite décrite dans cette définition se rapporte aux types de conduite que la jurisprudence associait antérieurement à la faute lourde. L'intimée soutient pour cette raison qu'il ne faudrait pas faire de distinction entre les deux<sup>90</sup>.

[93] Je ne suis pas d'accord avec l'intimée sur ce point. Il est possible qu'il n'y ait pas beaucoup de différence entre la « conduite coupable » et la « faute lourde », mais il faut reconnaître que le législateur a décidé d'employer des mots différents. On ne peut tout simplement pas assimiler l'une de ces expressions à l'autre car, sinon, les mots que le législateur a employés perdraient tout leur sens.

[94] Cependant, les deux expressions ne sont pas non plus tout à fait différentes. Au vu des notes techniques dont il a été question plus tôt, il semble que le législateur ait opté pour l'expression « conduite coupable » dans le but d'exprimer une conduite qui avait déjà été décrite antérieurement dans les affaires de faute lourde les plus flagrantes. Dans ces affaires, les tribunaux ont statué que la faute lourde exigeait une preuve de *mens rea*. Étant donné qu'il ne faut conclure à l'existence d'une « conduite coupable » que dans les affaires de faute lourde les plus flagrantes, j'estime qu'il faut disposer d'une preuve de *mens rea* pour tirer une conclusion de « conduite coupable ». Par ailleurs, dans de telles affaires, les tribunaux doivent essayer de trouver une preuve de conduite coupable concluante.

#### Prouver la mens rea ou l'intention

[95] Dans la décision *Boileau*<sup>91</sup>, la présente Cour a énoncé ainsi les critères qui sont exigés pour que le paragraphe 163(2) de la Loi s'applique :

[...] je considère qu'une action en vertu du paragraphe 163(2) est de nature pénale. Le juge Cattanach, dans l'affaire *Udell v. M.N.R.* [référence omise] a déjà analysé la question : [TRADUCTION] « Il ne fait aucun doute que le paragraphe 56(2) [aujourd'hui le paragraphe 162(2)] est une disposition d'ordre pénal ». Il est vrai qu'en vertu du paragraphe 163(2) il n'y a ni accusé ni accusation criminelle. Il semblerait donc qu'il ne s'agit pas d'une action criminelle et que cela demeure une action civile. Cependant, l'application du paragraphe en question exige que l'on fasse la preuve d'une intention ou d'une conduite coupable [...].

---

<sup>90</sup> Observations écrites supplémentaires de l'intimée, par. 7 à 16.

<sup>91</sup> *Boileau*, précité (note 59).

[96] Au vu de cet extrait, l'emploi que fait le législateur de l'expression « conduite coupable » confirme qu'il est nécessaire de trouver une preuve de la *mens rea* ou de l'intention du tiers. Notre Cour a également confirmé cette idée dans la décision *Maltais c. La Reine*<sup>92</sup>. Dans cette affaire, la Cour a fait, à titre incident, le commentaire suivant sur les paragraphes 163(1) et (2) : « Ces dispositions exigent l'existence d'une intention coupable ou d'une négligence. » Ce commentaire a plus tard été repris dans la décision *Dunleavy c. La Reine*<sup>93</sup>.

[97] Prouver la *mens rea* n'exclut pas d'établir l'existence d'un acte, ou d'un défaut d'agir, qui est assimilable à une conduite délibérée. Par exemple, l'aveuglement volontaire est un type de conduite que l'on assimile au fait d'avoir connaissance d'une chose. Ainsi que l'a expliqué la Cour supérieure de justice de l'Ontario dans la décision *R. c. Chahine-Badr*<sup>94</sup>, [TRADUCTION] « l'aveuglement volontaire n'est pas une théorie de culpabilité subsidiaire. Il fait partie inhérente de la notion de la connaissance<sup>95</sup>. » Et d'ajouter la cour, en faisant référence à la décision rendue par la Cour d'appel de l'Ontario dans *R. c. Harding*<sup>96</sup> :

[TRADUCTION]

[...] le droit criminel met l'aveuglement volontaire sur le même pied que la connaissance réelle parce que l'accusé « savait ou soupçonnait fortement » que le fait de s'enquérir des conséquences de ses actes lui procurerait la connaissance réelle qu'il souhaitait éviter. C'est donc dire que la connaissance requise d'un acte fautif peut être soit réelle soit inférée par aveuglement volontaire<sup>97</sup>.

### Le fardeau de la preuve

[98] Conformément au paragraphe 163(3) de la Loi, c'est au ministre qu'incombe le fardeau d'établir les faits qui justifient l'imposition de la pénalité. Celui-ci doit

---

<sup>92</sup> [1991] A.C.I. n° 1003 (QL) (C.C.I.).

<sup>93</sup> [1993] A.C.I. n° 78 (QL) (C.C.I.).

<sup>94</sup> 79 R.J.O. (3e) 671 (C.S. Ont.) (*Chahine*).

<sup>95</sup> *Ibidem*, par. 29.

<sup>96</sup> 57 R.J.O. (3e) 333, par. 66.

<sup>97</sup> *Chahine*, précitée (note 94), par. 29.

prouver selon la prépondérance des probabilités qu'il y a lieu d'imposer la pénalité au tiers.

[99] La preuve produite peut fort bien être de nature circonstancielle, mais elle se doit d'être claire et convaincante<sup>98</sup>. De plus, le ministre doit prendre garde de ne pas déplacer le fardeau de la preuve vers l'appelante. Autrement dit, la preuve du ministre doit établir plus qu'une absence d'explication rationnelle quant à la conduite de l'appelante.

[100] Les tribunaux ont clairement conclu que le fait d'obliger l'appelante à présenter une explication logique pour sa conduite revient à déplacer le fardeau de la preuve vers cette partie. Cela va à l'encontre du paragraphe 163(3) de la Loi. Comme l'a expliqué la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Findlay c. La Reine*<sup>99</sup> :

[27] [...] Le paragraphe 163(2) impose cette charge au ministre, mais le juge de la Cour de l'impôt a fondé sa conclusion quant à la responsabilité non pas sur la preuve de faute lourde [sic] qui aurait été faite par l'intimé, selon la prépondérance des probabilités, mais sur l'absence d'une explication raisonnable de la part de l'appelant ou du spécialiste. Comme je l'ai déjà dit, cela est contraire aux termes du paragraphe 163(2) de la Loi<sup>100</sup>.

[101] Autrement dit, une pénalité « ne doit être appliquée qu'à des situations dans lesquelles les faits ne permettent pas de faire une interprétation rationnelle favorable au contribuable »<sup>101</sup>.

La conduite de l'appelante est-elle une « conduite coupable »?

[102] La preuve produite et les faits établis par le ministre illustrent de manière concluante la conduite coupable de l'appelante.

[103] L'appelante a fait valoir qu'on ne peut pas exiger qu'elle soit au courant de tous les éléments du droit. Il lui était impossible de faire enquête sur le titre sous-jacent du bien-fonds situé aux îles Turques et Caïques lorsqu'elle a délivré les

---

<sup>98</sup> *Boileau*, précitée (note 59).

<sup>99</sup> 2000 CanLII 15344.

<sup>100</sup> *Ibidem*, par. 27.

<sup>101</sup> *Baynham c. La Reine*, 1998 CanLII 8430 (C.A.F.), par. 4.

reçus d'impôt. Elle s'était appuyée sur un avis professionnel selon lequel le bien-fonds existait, et elle soutient qu'elle était en droit de le faire.

[104] Le paragraphe 163.2(4) de la Loi n'oblige pas les administrateurs d'un organisme de bienfaisance à effectuer des contrôles sur les biens-fonds dont on leur fait don, et les spécialistes ont, effectivement, parfaitement le droit de se fier aux conseils d'un autre spécialiste. Cependant, la situation de l'appelante est différente. Cette dernière était à la fois la spécialiste du droit qui était chargée de l'avis juridique concernant le programme de dons et l'administratrice de l'organisme de bienfaisance qui avait fait participer ce dernier au programme de dons et qui avait signé les reçus d'impôt pour dons de bienfaisance.

[105] L'appelante a rédigé et signé un avis juridique concernant le programme de dons, un avis dont elle savait qu'il ferait partie d'une trousse promotionnelle destinée aux éventuels participants à ce programme. Son avis juridique indique clairement qu'elle a examiné les principaux documents relatifs au programme de dons, alors qu'en réalité, ces documents ne lui ont jamais été fournis. Elle savait donc que son avis juridique était lacunaire et trompeur.

[106] L'appelante a décidé de se fier aux dirigeants du programme de dons. Ces derniers ont fait pression sur elle pour qu'elle leur transmette une version signée de l'avis juridique, mais sans lui fournir les documents justificatifs sur lesquels fonder son avis. Or, son avis juridique ne reflète pas cette réalité; il indique plutôt que les documents ont été examinés.

[107] Quand l'appelante a décidé de faire participer l'organisme de bienfaisance au programme de dons et, plus tard, de signer les reçus d'impôt, elle savait qu'elle ne pouvait pas se fonder sur son avis juridique. Elle a décidé une fois de plus de se fier aux dirigeants du programme. Cependant, ces derniers s'étaient fiés à l'appelante pour attester la légalité du programme. L'appelante savait que l'on ne pouvait pas se fonder sur son avis juridique et, pour cette raison-là, elle n'était pas en droit de se fier aveuglément aux dirigeants du programme. Autrement dit, l'appelante aurait été en droit de se fier à ces dirigeants si c'était un spécialiste différent qui avait signé l'avis juridique. Elle ne pouvait toutefois pas se fier à son propre avis juridique qu'elle savait incomplet.

[108] La conduite de l'appelante témoigne d'une indifférence complète à l'égard de la loi et de la question de savoir si elle est respectée ou non, ou d'un aveuglement volontaire. Elle aurait dû s'abstenir de faire participer l'organisme de bienfaisance au programme de dons et de signer les reçus d'impôt avant d'avoir soit examiné

elle-même les documents, soit fait approuver les activités du programme par un autre spécialiste. Quand l'appelante a délivré les reçus d'impôt, elle aurait dû raisonnablement savoir qu'ils étaient entachés d'une omission, c'est-à-dire qu'aucun spécialiste n'avait vérifié le fondement juridique du programme.

[109] L'appelante ne peut pas accepter de signer un avis juridique et justifier ensuite sa conduite fautive en disant qu'elle ne possédait pas les connaissances nécessaires — du droit fiscal ou du droit étranger — pour rédiger cet avis.

[110] Par ailleurs, la façon dont l'appelante s'est conduite après avoir signé les reçus d'impôt a une incidence défavorable sur sa crédibilité et entache sa réputation. Quand elle a été informée, après la délivrance des reçus d'impôt, que les titres juridiques n'étaient pas en règle, elle a cosigné une lettre informant les participants de la situation. À ce stade, l'appelante savait qu'elle ne pouvait pas se fier aux dirigeants du programme de dons — les mêmes personnes qui ne lui avaient jamais fourni les documents qu'elle était censée examiner et les mêmes personnes auxquelles elle avait fait confiance en signant les reçus d'impôt. Toutefois, quand M. Ploughman, quelques jours avant la fin de l'exercice, a envoyé une lettre pour dire que tout était en règle et que les participants pouvaient produire leurs reçus, l'appelante, une fois de plus, s'est fiée aveuglément à lui, sans poser d'autres questions.

[111] Et, finalement, les faits établis montrent que le 9 juillet 2002, au plus tard, l'appelante savait que les dons de bienfaisance associés au programme seraient refusés par l'ARC. Pourtant, le 12 juin 2003, elle a présenté des observations à l'ARC au sujet de sa demande concernant un don de VOW fait à l'organisme de bienfaisance dans son année d'imposition 2001. Elle a menti aux autorités. Cette conduite a une incidence défavorable sur sa moralité.

[112] Pour ces raisons, la conduite coupable de l'appelante m'amène à conclure que cette dernière aurait vraisemblablement su que les reçus d'impôt étaient de faux énoncés. La pénalité s'appliquerait donc s'il s'agissait d'une pénalité civile.

[113] Pour ces motifs, l'appel est accueilli et la cotisation, annulée.

**Les présents motifs du jugement modifiés remplacent les motifs du jugement du 2 octobre 2012.**

Signé à Ottawa, Canada, ce 16<sup>e</sup> jour d'octobre 2012.

« Paul Bédard »

---

Le juge Bédard

Traduction certifiée conforme  
ce 14<sup>e</sup> jour de février 2013.

Yves Bellefeuille, réviseur

RÉFÉRENCE : 2012 CCI 287

N° DU DOSSIER DE LA COUR : 2009-3368(IT)G

INTITULÉ : Julie Guindon c. Sa Majesté la Reine

LIEU DE L'AUDIENCE : Ottawa (Ontario)

DATE DE L'AUDIENCE : Le 1<sup>er</sup> mai 2012

MOTIFS DU JUGEMENT  
**MODIFIÉS** : L'honorable juge Paul Bédard

DATE DU JUGEMENT : Le **16** octobre 2012

COMPARUTIONS :

Avocats de l'appelante : M<sup>e</sup> Adam Aptowitzer  
M<sup>e</sup> Courtney West

Avocats de l'intimée : M<sup>e</sup> André LeBlanc  
M<sup>e</sup> Paul Klippenstein

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour l'appelante :

Nom : M<sup>e</sup> Adam Aptowitzer  
M<sup>e</sup> Courtney West  
Cabinet : Drache Aptowitzer LLP  
Ottawa (Ontario)

Pour l'intimée : Myles J. Kirvan  
Sous-procureur général du Canada  
Ottawa, Canada