

Dossier : 2006-2757(IT)I

ENTRE :

ELIZABETH M. RUSSELL,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2007-3231(IT)I, 2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M^e Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, Jenna L. Clark et
Martin Beaudry

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2000 et 2001 sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour d'octobre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3231(IT)I

ENTRE :

WILLIAM E. RUSSELL,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelant :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, Jenna L. Clark et
Martin Beaudry

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelant en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2001, 2002 et 2003 sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour d'octobre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3232(IT)I

ENTRE :

VIVIAN M. RUSSELL,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, Jenna L. Clark et
Martin Beaudry

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour les années d'imposition 2001, 2002 et 2004 sont rejetés.

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'appelante en vertu de la Loi pour l'année d'imposition 2003 est accueilli, et la nouvelle cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il l'examine de nouveau et établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait qu'il n'y a pas eu de gain net imposable.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour d'octobre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3234(IT)I

ENTRE :

BRUCE RUSSELL,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3232(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelant :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, Jenna L. Clark et
Martin Beaudry

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'appelant en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2000 est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour d'octobre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3235(IT)I

ENTRE :

ADRIENNE RUSSELL-O'LEARY,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, **Jenna L. Clark et
Martin Beaudry**

JUGEMENT MODIFIÉ

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour l'année d'imposition 2000 est accueilli, et la nouvelle cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il l'examine de nouveau et établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait qu'il n'y a pas eu de gain net imposable **et que l'appelante n'est pas passible d'une pénalité en application du paragraphe 163(2) de la Loi.**

Signé à Ottawa, Canada, ce 3^e jour de novembre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3236(IT)I

ENTRE :

SARAH RUSSELL,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, Jenna L. Clark et
Martin Beaudry

JUGEMENT

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour l'année d'imposition 2000 est accueilli, et la nouvelle cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il l'examine de nouveau et établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait qu'il n'y a pas eu de gain net imposable.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour d'octobre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3309(IT)I

ENTRE :

JOHN MAZGOLA,

appelant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelant :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, **Jenna L. Clark et
Martin Beaudry**

JUGEMENT MODIFIÉ

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelant en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour les années d'imposition 1999 et 2002 sont **accueillis, et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour qu'il les examine de nouveau et établisse de nouvelles cotisations en tenant compte du fait que l'appelant n'est pas passible d'une pénalité en application du paragraphe 163(2) de la Loi.**

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'appelant en vertu de la Loi pour l'année d'imposition 2003 est rejeté.

Signé à Ottawa, Canada, ce 3^e jour de novembre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3589(IT)I

ENTRE :

PEGGY MURRE,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, **Jenna L. Clark et
Martin Beaudry**

JUGEMENT MODIFIÉ

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2000, 2001, 2002 et 2003 sont accueillis, et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour qu'il les examine de nouveau et établisse de nouvelles cotisations en tenant compte du fait qu'il n'y a pas eu de gain net imposable **et que l'appelante n'est pas passible d'une pénalité en application du paragraphe 163(2) de la Loi pour les années d'imposition 2000 et 2001.**

Signé à Ottawa, Canada, ce 3^e jour de novembre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3597(IT)I

ENTRE :

DANIEL DESPRES,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3599(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelant :

M^e Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, Jenna L. Clark et
Martin Beaudry

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelant en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2001, 2002 et 2003 sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour d'octobre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3599(IT)I

ENTRE :

KAREN DESPRES,

appelante,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3619(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelante :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, Jenna L. Clark et
Martin Beaudry

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2001, 2002 et 2003 sont accueillis, et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour qu'il les examine de nouveau et établisse de nouvelles cotisations en tenant compte du fait qu'il n'y a pas eu de gain net imposable.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour d'octobre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-3619(IT)I

ENTRE :

JOHN BILODEAU,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3232 (IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I et 2007-4298(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appellant :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, Jenna L. Clark et
Martin Beaudry

JUGEMENT

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appellant en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour les années d'imposition 2001, 2002 et 2003 sont rejetés.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour d'octobre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Dossier : 2007-4298(IT)I

ENTRE :

ANGELO EPIFANI,

appellant,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

Appels entendus sur preuve commune avec les appels
2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I, 2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I, 2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I et 2007-3619(IT)I,
les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et 30 septembre 2009, à Toronto (Ontario).

Devant : L'honorable juge Campbell J. Miller

Comparutions :

Avocat de l'appelant :

M^c Izaak de Rijcke

Avocats de l'intimée :

M^{es} Perry Derksen, **Jenna L. Clark et**
Martin Beaudry

JUGEMENT MODIFIÉ

L'appel interjeté à l'encontre de la nouvelle cotisation établie à l'égard de l'appelant en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») pour l'année d'imposition 2002 est rejeté.

Les appels interjetés à l'encontre des nouvelles cotisations établies à l'égard de l'appelant en vertu de la Loi pour les années d'imposition 2000 et 2001 sont accueillis, et les nouvelles cotisations sont renvoyées au ministre du Revenu national pour qu'il les examine de nouveau et établisse de nouvelles cotisations en tenant

compte du fait qu'il n'y a pas eu de gain net imposable **et que l'appelant n'est pas passible d'une pénalité en application du paragraphe 163(2) de la Loi.**

Signé à Ottawa, Canada, ce 3^e jour de novembre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Référence : 2009 CCI 548

Date : 20091026

Dossiers : 2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I,
2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I,
2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I,
2007-3619(IT)I, 2007-4298(IT)I

ENTRE :

ELIZABETH M. RUSSELL, WILLIAM E. RUSSELL,
VIVIAN M. RUSSELL, BRUCE RUSSELL,
ADRIENNE RUSSELL-O'LEARY, SARAH RUSSELL,
JOHN MAZGOLA, PEGGY MURRE,
DANIEL DESPRES, KAREN DESPRES,
JOHN BILODEAU et ANGELO EPIFANI,

appelants,

et

SA MAJESTÉ LA REINE,

intimée.

[TRADUCTION FRANÇAISE OFFICIELLE]

MOTIFS DU JUGEMENT

Le juge Miller

De gustibus non est disputandum

[1] Il s'agit d'une question de don d'œuvres d'art. Les tribunaux se sont déjà prononcés sur cette question dans des affaires similaires (voir *Canada (Procureur*

général) c. Nash¹, Klotz c. Canada² et Nguyen c. La Reine³). Les appelants sont d'avis qu'en parvenant à une décision relativement à la « juste valeur marchande » (la « JVM ») de l'œuvre d'art donnée, les tribunaux n'ont pas encore pleinement étudié la question de la définition correcte du marché. J'ai maintenant entendu leur argument, et les appelants ne m'ont pas convaincu qu'ils peuvent se fonder sur d'autres éléments que le prix qu'ils ont payé pour acheter les œuvres d'art en cause afin de déterminer la JVM de ces œuvres aux fins de l'établissement de la valeur des dons de bienfaisance.

Les faits

[2] William Russell, un des appelants, préparait les déclarations de revenus des autres appelants. Ils représentent environ 70 autres contribuables qui, en tant que clients de M. Russell, ont participé au programme de don d'œuvres d'art de Canadian Art Advisory Services Inc. (« CAAS »), programme dont M. Barnet Goldberg, directeur de CAAS, assure la promotion. Le programme de don d'œuvres d'art est une entente aux termes de laquelle les contribuables achètent des œuvres d'art à un certain prix et en font don, le jour même, à un organisme de bienfaisance enregistré, obtenant ainsi un reçu pour don de bienfaisance faisant état d'un montant de trois à cinq fois supérieur au prix qu'ils ont payé en premier lieu, prix fondé sur les certificats de valeur rédigés par les évaluateurs.

[3] J'ai entendu M. et M^{me} Russell ainsi que plusieurs acheteurs/donateurs. Les thèmes récurrents suivants sont ressortis des témoignages de ces derniers :

- ils se sont totalement fiés à M. Russell, même s'il est possible qu'ils aient consulté le matériel promotionnel de CAAS;
- ils n'ont pas éprouvé le besoin de voir les œuvres d'art;
- sans comprendre parfaitement comment tout cela fonctionnait, ils voulaient faire don des œuvres d'art afin d'obtenir un rendement de près de 40 % relativement à leur investissement, lequel se traduisait par une baisse de l'impôt à payer;

¹ 2005 CAF 386.

² 2005 CAF 158 et 2004 CCI 147.

³ 2008 CCI 401.

- ils ont signé une convention d'achat, une entente concernant les commissions et un acte de donation, et ils avaient reçu un reçu pour don de bienfaisance d'un organisme dont ils ignoraient tout;
- ils ne choisissaient ni les œuvres d'art ni les organismes de bienfaisance, laissant le soin au promoteur du programme de choisir pour eux;
- M. Russell leur a gracieusement offert une œuvre d'art pour chaque année où ils ont investi dans le programme;
- ils n'ont effectué que peu de recherches, voire aucune, au sujet des œuvres d'art, des artistes ou de la valeur des œuvres;
- ils ne se souvenaient pas de la date exacte à laquelle ils avaient signé les documents, même s'ils les avaient tous signés le même jour, y compris les documents d'acquisition et de cession;
- ils ont reconnu que la convention d'achat stipulait qu'une partie du prix payé correspondait à la commission du promoteur;
- ils ont admis que l'époux gagnant le plus bas revenu incluait dans le calcul de son revenu tout gain en capital imposable réalisé;
- ils investissaient.

[4] Les parties ont utilement présenté un tableau établissant, pour chaque appelant et pour chaque année en cause, le prix payé, le montant déduit du revenu au titre du don (partagé entre les époux), le montant du gain en capital déclaré et le montant du gain aux termes de la cotisation établie à leur égard. Ces tableaux sont reproduits à l'annexe A des présents motifs.

[5] Il est clair que M. Russell comprenait parfaitement le programme, et je me fonde essentiellement sur son témoignage pour reconstituer le fil des événements. En cas de divergence entre le témoignage de M. Russell et ceux de ses clients, j'accepte la version de M. Russell, étant donné qu'il était beaucoup plus engagé dans le programme et qu'il s'est montré tout à fait crédible.

[6] Le programme de don d'œuvres d'art comportait trois phases. La première s'est déroulée avant 2000, la deuxième de 2000 à 2002 et la troisième en 2003. Toutefois, les fondements du programme étaient les mêmes pour chacune des trois

phases : celles-ci reflètent simplement les modifications apportées à la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la « Loi ») susceptibles d'avoir des répercussions sur l'impôt à payer en bout de ligne, lesquelles modifications ne sont pas pertinentes aux fins de ma décision relative à la JVM.

[7] M. Barnet Goldberg faisait la promotion du programme de don d'œuvres d'art par l'intermédiaire de CAAS. M. Russell est entré en contact avec M. Goldberg pour la première fois en 1999 et l'a ensuite rencontré à maintes reprises. M. Goldberg était en mesure d'acheter des œuvres d'art et de trouver des organismes de bienfaisance auxquels faire don de ces œuvres. Il était également en contact avec plusieurs évaluateurs en matière d'art, dont M. McCanse (l'évaluateur principal aux dires de M. Russell).

[8] Le programme était simple. M. Goldberg, par l'intermédiaire de CAAS, s'arrangeait pour acheter auprès d'artistes des œuvres d'art originales dont le prix allait de 20 \$ à 100 \$ par œuvre. M. Goldberg a prétendu qu'il faisait preuve de respect envers les artistes tandis qu'il négociait le prix de leurs œuvres, mais il est clair qu'il faisait de son mieux pour les acheter au plus bas prix qu'il lui était possible d'obtenir. Il achetait de grandes quantités d'œuvres à divers artistes. Il a reconnu avoir été abasourdi par les prix auxquels il pouvait obtenir les œuvres, mais il a laissé entendre qu'il ne s'agissait pas de prix très différents de ceux que les galeries d'art paieraient. En ce qui a trait à l'estimation de la valeur des œuvres, M. Goldberg s'en remettait essentiellement à M. Varley, dont le nom est très respecté dans l'industrie de l'art. M. Goldberg a déclaré que si M. Varley croyait qu'une œuvre d'art valait 1 000 \$, son évaluation avait une influence importante sur les évaluateurs, comme M. McCanse, qui dans les faits signait les certificats de valeur. M. McCanse a soutenu qu'il ne tenait pas seulement compte de l'opinion de M. Varley. Il consultait aussi les factures que M. Goldberg lui remettait relativement à la vente d'œuvres d'art similaires réalisées par l'artiste à l'origine de l'œuvre que M. McCanse évaluait. Ce dernier prenait également en considération le curriculum vitae des artistes, leur bagage, leurs qualifications, la valeur esthétique de leurs œuvres, les ventes qu'ils avaient faites et les galeries qui les représentaient. M. McCanse a évalué plusieurs milliers d'œuvres d'art de la sorte. À l'audience, les appelants n'ont présenté en preuve qu'une poignée du type de factures sur lesquelles M. McCanse a dit s'être appuyé. Aucune preuve directe venant de galeries d'art n'a été présentée afin de confirmer l'existence de ces ventes.

[9] À ce stade, je dois souligner que je n'ai pas reconnu M. McCanse comme étant un expert en matière d'évaluation d'art contemporain, mais je l'ai autorisé à témoigner au sujet du rôle qu'il a joué et, en fait, de la démarche qu'il a suivie pour

évaluer les œuvres. Je l'ai reconnu comme un expert en ce qui a trait à la distribution générale des œuvres d'art, par l'intermédiaire d'agents, aux galeries d'art et au public. À cet égard, il a été utile d'apprendre que les marchands d'œuvres d'art ont un intérêt propriétaire dans le travail des artistes dont ils exposent les œuvres, souvent sur une base exclusive. D'après M. McCause, les artistes produisent davantage d'œuvres qu'ils ne pourront jamais en vendre et sont souvent mal à l'aise avec l'aspect commercial de la vente des œuvres. Il était courant que les galeries vendent les œuvres d'art au public pour un montant équivalent au double du prix payé directement à l'artiste. Si un agent sert d'intermédiaire entre l'artiste et la galerie, l'artiste reçoit même moins de 50 % du prix de vente final au public. M. McCause a qualifié de marché de gros les transactions effectuées entre un artiste et un agent ou entre un artiste et une galerie, et de marché de détail les transactions effectuées entre une galerie et le public. Il a confirmé qu'il était rare d'acheter de grandes quantités d'œuvres d'art sur le marché de détail.

[10] M. Goldberg était en mesure de trouver des organismes de bienfaisance disposés à accepter les œuvres d'art et à fournir en échange un reçu équivalent à la valeur établie par les évaluateurs. Les organismes acceptaient également de ne pas mettre l'œuvre sur le marché avant 10 ans, ce qui permettait de s'assurer que l'œuvre ne revienne pas sur le marché trop tôt, interférant ainsi dans les affaires courantes des galeries.

[11] M. Goldberg faisait la promotion du programme de don d'œuvres d'art au moyen d'un dépliant intitulé [TRADUCTION] « bien faire tout en faisant du bien ». Certains extraits de ce dépliant sont instructifs :

[TRADUCTION]

Canadian Art Advisory Services Inc. (CAAS) est un marchand d'œuvres d'art qui se spécialise dans la vente suivie de la donation d'œuvres d'art originales et dignes d'intérêt, réalisées par des artistes canadiens de renom, importants et respectés. Si vous désirez faire don de la totalité ou d'une partie des œuvres que vous avez achetées auprès de CAAS, nous vous assisterons pendant tout le processus de don : de la recherche de l'organisme de bienfaisance auquel vous souhaitez faire don de l'œuvre jusqu'à l'obtention du reçu aux fins d'impôt de cet organisme.

Nous disposons de l'expertise et des ressources nécessaires pour vous aider à maximiser les généreux avantages fiscaux offerts par la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'occasion de tels dons.

Si vous choisissez de faire don de la totalité ou d'une partie des œuvres achetées auprès de CAAS, il n'est pas rare que les avantages fiscaux découlant de ce don dépassent largement les frais engagés pour acheter les œuvres.

Si l'œuvre ne vous coûte que 20 % de la valeur établie par les évaluateurs à 10 000 \$, alors votre don, même en tenant compte de tous les gains en capital, vous rapportera un avantage fiscal non imposable de 3 923 \$. Cela se traduit par un rendement de 39,23 %.

La plupart du temps, il peut y avoir une relation profitable entre le prix que vous aurez payé pour l'œuvre à titre d'acheteur/donateur et les avantages fiscaux que vous procure la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Nous vous invitons à venir discuter de ces attrayantes possibilités avec nous.

[12] M. Russell informait ses clients des possibilités d'investissement, après avoir effectué quelques recherches au sujet des compétences des évaluateurs. M. Russell appréciait certainement l'entente relative aux évaluations, tout comme il comprenait que la valeur établie par les évaluateurs correspondait au prix qu'une galerie obtiendrait pour l'œuvre sur le marché de détail, autrement dit le prix payé par l'acheteur final à la galerie. M. Russell s'est même rendu à Serpent River, à qui la plupart des œuvres d'art ont été données en 1999 et en 2000, et a vu les œuvres de deux artistes exposées au prix de 1 000 \$ chacune.

[13] Quand ses clients signaient les documents (la convention d'achat, l'entente concernant les commissions et l'acte de donation), M. Russell s'assurait que la liste du portefeuille de placements énumérant toutes les œuvres n'était alors pas jointe à la convention d'achat. Par la suite, CAAS la fournissait en se fondant sur le montant de l'investissement effectué par l'acheteur/donateur. Le jour de la signature, les clients ne savaient pas quelle œuvre ils achetaient et donnaient. Ils signaient simplement : (i) une convention d'achat par laquelle ils acceptaient d'acheter une œuvre figurant sur la liste du portefeuille de placements (non jointe), (ii) une entente concernant les commissions, retenant ainsi les services de CAAS à titre de consultant relativement au don et (iii) un acte de donation de l'œuvre figurant sur la liste du portefeuille de placements (encore une fois, il s'agissait d'une liste jointe aux documents après signature).

[14] Il est prouvé que M. Russell ne facturait pas de frais à ses proches pour ses services. Il est également prouvé qu'après que les règles relatives à l'abri fiscal eurent été modifiées, M. Russell a mis en place Strategic Donations Inc., une société enregistrée aux fins de la constitution d'un abri fiscal.

[15] Pour finir, j'ai entendu le témoignage du fonctionnaire de l'Agence du revenu du Canada, M. Plas. Les appelants se sont opposés à ce que M. Plas présente à la Cour les documents dont il disposait, obtenus auprès de CAAS, ainsi que ses tableaux Excel établissant une estimation du volume du programme de don d'œuvres d'art de CAAS. J'ai rejeté l'objection des appelants et j'ai autorisé la présentation de ces documents. En se fondant sur l'étude des conventions d'achat, M. Plas est parvenu à un prix cumulatif de tous les achats effectués par les acheteurs/donateurs s'élevant à environ 3 766 000 \$ pour les années en cause. Les états financiers de CAAS font état de ventes équivalant à près du double de ce montant pour la même période.

[16] Le ministre a établi des cotisations à l'égard des appelants en se fondant sur l'hypothèse selon laquelle la JVM des œuvres données était égale aux montants que les contribuables avaient payés pour ces œuvres. Toutefois, pour certaines années d'imposition, le ministre a établi de nouvelles cotisations en tenant pour acquis que les appelants avaient enregistré un gain net imposable, en fonction des montants déclarés par les contribuables eux-mêmes. Tous ces montants sont présentés à l'annexe A.

Le point en litige

[17] Aux fins du calcul de l'impôt à payer pour les années en cause, les appelants ont-ils droit à la déduction pour dons de bienfaisance, prévue au paragraphe 118.1(3) de la Loi, fondée sur la JVM des œuvres d'art dont font état les reçus obtenus de divers organismes de bienfaisance? Si les appelants ont droit à pareille déduction, quelles sont les répercussions sur le calcul de leur gain en capital? Considérant que la définition de don de bienfaisance énoncée au paragraphe 118.1(1) de la Loi fait référence à la JVM du don, la question à trancher devient donc de savoir si les reçus pour don de bienfaisance reflètent exactement la JVM du don, soit l'œuvre d'art.

[18] Les tribunaux ont déjà eu à se prononcer sur ce genre de question. La Cour d'appel fédérale a étudié des ententes similaires (voir les arrêts *Nash* et *Klotz*) et, dans les deux cas, s'est prononcée contre le contribuable en partant du principe que le prix que le contribuable a payé pour l'œuvre d'art est la meilleure indication de la JVM de l'œuvre. En outre, ce même programme de don d'œuvres d'art dont CAAS fait la promotion a déjà fait l'objet d'une décision de la Cour (voir la décision *Nguyen*), la juge Diane Campbell ayant ainsi conclu :

On ne m'a pas convaincue que l'analyse utilisée dans *Nash* et dans *Klotz* ne devrait pas être employée en l'espèce. En l'absence de preuve quant à des ventes

comparables ou à un marché permettant une comparaison directe, la seule valeur que je peux attribuer aux œuvres d'art est le prix qu'une personne aurait été prête à payer vers le moment où les œuvres ont été données. [...]

[19] Il est difficile pour les appelants de surmonter de tels précédents. Résumé succinctement, leur argument consiste à dire que les tribunaux n'ont pas correctement appliqué la définition de JVM universellement reconnue, telle qu'elle est énoncée dans la décision *Henderson v. Minister of National Revenue*⁴ :

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

[20] Les appelants font valoir que le prix le plus élevé qu'on pourrait raisonnablement s'attendre à payer pour une œuvre serait celui du marché de détail, soit celui du marché sur lequel l'œuvre serait normalement vendue, tout en laissant entendre que la transaction effectuée entre le donateur et l'organisme de bienfaisance est aussi proche du marché de détail que possible. Les appelants ajoutent que la JVM sur le marché de détail correspond à la valeur établie par M. McCause et les autres évaluateurs au moment du don.

[21] Les appelants établissent une distinction entre les faits de l'espèce de ceux des arrêts *Nash* et *Klotz* en partant du principe que, dans ces arrêts, il n'y avait eu aucune comparaison directe avec le marché, tandis qu'en l'espèce, si on se fie aux factures (voir les pièces A-8 et A-9) montrant que les œuvres d'art se sont vendues entre 1 100 et 1 400 \$ chacune en 1999 et en 2000 ainsi qu'aux témoignages de M. McCause et de M. Goldberg selon lesquels les évaluations étaient fondées sur ces

⁴ 73 DTC 5471 (C.F. 1^{re} inst.).

factures, on est en présence d'une comparaison directe pertinente avec le marché. En outre, en l'espèce, il est question d'œuvres vendues une par une sur le marché en tant qu'œuvres d'art individuelles, et non d'un lot de tableaux vendus en bloc. En pareil cas, comme l'ancien juge en chef Bowman l'a fait remarquer dans la décision *Klotz*, le bon sens l'a emporté, ce dont la Cour d'appel fédérale a convenu dans l'arrêt *Nash*. Les appelants soutiennent que les valeurs établies pour les œuvres restent largement dans les limites du bon sens commercial et que la valeur des œuvres sur le marché de détail peut être, et est dans l'industrie de l'art, considérablement plus élevée que le prix auquel l'artiste vend son œuvre. Même si je conviens avec les appelants que le bon sens ne devrait pas être le critère déterminant, je n'ai pas été convaincu que la définition énoncée dans la décision *Henderson* devrait s'appliquer au marché de détail.

[22] Je suis l'approche adoptée par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Nash*, en ce sens que la première étape de l'application de la définition de JVM consiste à définir le bien dont la JVM doit être calculée. À ce stade de l'examen, un certain nombre de questions se posent. Premièrement, doit-on examiner le bien que l'acheteur/donateur a acheté ou celui dont il a fait don? Il est clair que le reçu pour don de bienfaisance est fondé sur l'œuvre dont il a été fait don, mais s'agit-il du même bien que celui qu'a acheté l'acheteur/donateur? J'ai posé cette question à l'avocat des appelants, soulignant que le « bien » acheté par les acheteurs/donateurs n'était pas une œuvre d'art, mais un investissement, dont l'élément principal était le reçu pour don de bienfaisance. Il s'agit d'un raisonnement qu'aucune des deux parties n'a voulu poursuivre, mais j'entends y revenir quand nous parlerons des marchés.

[23] La deuxième question qui se pose au stade de la définition du bien est de savoir si le bien correspond à l'ensemble des œuvres d'art réalisées par plusieurs peintres, lesquelles constituent la liste du portefeuille de placements des acheteurs/donateurs, ou s'il correspond à chacune des œuvres d'art, considérées individuellement. Dans l'arrêt *Nash*, la Cour d'appel fédérale s'est ainsi exprimée sur le sujet :

Suivant la preuve soumise au juge de première instance, CVI vendait uniquement des lots de gravures dont elle organisait le don, et les contribuables ont effectivement acquis les lots de gravures et en ont fait don. La preuve ne permet pas de penser que des gravures ont été acquises ou données de façon individuelle. Comme les gravures étaient exclusivement acquises et données en lots, le bien pertinent était le lot et non les gravures individuelles constituant ce lot.

[...]

Si, d'après la preuve, les lots ne sont pas vendus individuellement sur le même marché, leur juste valeur marchande ne correspondra pas au total de la juste valeur marchande de chacun des objets qui les composent. Ainsi, si des objets sont vendus en grandes quantités sur le marché de gros, la juste valeur marchande des quantités ainsi vendues sur ce marché sera inférieure au total de la valeur des objets considérés individuellement. S'il n'en était pas ainsi, il n'y aurait pas de marché de gros. Les grossistes vendraient leurs grandes quantités d'articles sur le marché de détail pour obtenir le total des prix au détail des objets individuels pour les grandes quantités qu'ils en vendraient. Mais cette situation ne se produit pas, parce que les consommateurs n'achètent pas les grandes quantités vendues par les grossistes. Il y a d'autres différences entre le marché de gros et le marché de détail, comme la commodité et les autres services que les détaillants sont, contrairement aux grossistes, en mesure d'offrir au consommateur. C'est la raison pour laquelle il existe une différence entre le prix de détail et le prix de gros.

[24] Il est clair que la Cour d'appel fédérale s'est penchée sur la question des achats en grandes quantités et a conclu que de tels achats se faisaient sur le marché de gros, tandis que les achats d'œuvres d'art individuelles se faisaient sur le marché de détail. Je ne vois aucune distinction entre les faits de l'arrêt *Nash* et ceux de l'espèce susceptible de m'amener à conclure que l'achat de plusieurs tableaux de plusieurs artistes vendus en lot par CAAS devrait être traité différemment de la manière dont la Cour d'appel fédérale a traité l'achat des gravures en cause dans l'arrêt *Nash*. CAAS a vendu des lots de tableaux sur le marché sur lequel elle opérait. Rien ne montre que CAAS exploitait une entreprise de vente de ces œuvres d'art sur une base individuelle. La confusion vient du fait que les œuvres d'art ne seraient pas vendues en grandes quantités une fois mises en vente sur le marché de détail. Mais il est ici davantage question de la définition du marché approprié, sur laquelle je me penche maintenant.

[25] Les appelants ont laissé entendre que, selon l'interprétation qu'il convient de donner à la définition de JVM énoncée dans l'arrêt *Henderson*, il faut se demander quelle valeur les acheteurs/donateurs obtiendraient pour les œuvres d'art s'ils les vendaient au prix le plus élevé où ces œuvres sont normalement vendues sur le marché, soit le marché de détail aux dires des appelants. Cette approche est viciée en ce sens qu'elle ne tient aucunement compte du fait que les acheteurs/donateurs n'ont pas accès au marché de détail autrement que par l'entremise des galeries. Aucun témoignage, d'expert ou autre, n'a établi qu'il existait un marché accessible aux particuliers qui souhaitaient y vendre de grandes quantités d'œuvres d'art sur une base individuelle. C'est là le travail des galeries, et non celui des particuliers. Dans les faits, il n'existe aucun marché permettant aux particuliers de vendre des œuvres d'art en grandes quantités. J'imagine que les acheteurs/donateurs pourraient proposer aux galeries une grande quantité d'œuvres, mais pas au prix de détail auquel les

galeries vendraient les œuvres en question, seulement au prix de gros auquel les galeries achèteraient ces œuvres.

[26] Quand on cherche à définir quel était le marché approprié sur lequel se fonder pour calculer la JVM, la difficulté repose sur le fait que le marché dans lequel le promoteur et les acheteurs/donateurs évoluaient n'était pas le marché de l'art, mais celui des reçus pour don de bienfaisance. Le matériel promotionnel de CAAS, les témoignages des appelants eux-mêmes et certainement l'entente concernant les commissions rendent absolument évident le fait que les acheteurs/donateurs faisaient un investissement, lequel leur rapporterait un reçu pour don de bienfaisance qui leur donnerait un rendement d'environ 40 % par rapport à leur investissement. Il s'agissait d'un marché d'investissement, et pas d'un marché d'art. Les tribunaux ont peiné à définir le marché adéquat pour les œuvres d'art, tenant pour acquis que les acheteurs/donateurs opéraient sur marché de l'art, alors que ce n'était pas le cas dans les faits.

[27] Il nous reste la même conclusion que celle que la Cour d'appel fédérale a tirée dans l'arrêt *Nash*, à savoir qu'il n'y a aucun marché permettant d'effectuer une comparaison directe pour l'achat et la vente de lots d'œuvres d'art contemporain originales. Il ne s'agit pas du marché de détail, pas plus que de celui des programmes de don d'œuvres d'art, qui, comme je l'ai conclu, est un marché d'investissement, et il n'y a pas non plus de marché sur lequel les acheteurs/donateurs peuvent vendre les œuvres au public. Il n'y a simplement pas de marché auquel appliquer la définition de JVM énoncée dans la décision *Henderson*. Les appelants ont laissé entendre que l'option de rechange devait être le marché de détail libre, dans la mesure où il est plus proche du marché sur lequel les acheteurs/donateurs ont effectué leurs achats que du marché de gros. Je suis en désaccord. M. McCanse a décrit l'industrie de l'art comme une industrie dans laquelle les artistes vendaient de nombreux tableaux aux galeries, que ce soit directement ou indirectement, par l'entremise d'un agent, la galerie vendant ensuite chaque tableau au public. L'achat effectué par les acheteurs/donateurs est bien plus proche du marché sur lequel se rencontrent les acheteurs/donateurs et les galeries que de celui sur lequel se rencontrent les galeries et le public.

[28] Je conclus, dans le droit fil de la conclusion tirée par la Cour d'appel fédérale, que la meilleure preuve de la valeur d'un bien, en l'absence de marché (l'option de rechange si vous préférez) consiste à examiner le prix payé par les acheteurs/donateurs.

[29] Je voudrais souligner que ma décision ne se fonde pas sur le simple bon sens, lequel commande qu'un bien ne peut tripler de valeur d'un instant à l'autre. Tout dépendant du marché sur lequel on opère, le fait qu'un prix double ou triple peut être parfaitement sensé d'un point de vue commercial. L'artiste dépourvu, qui s'efforce de joindre les deux bouts, vend le fruit de son travail à un marchand roué et affairiste, qui négocie un excellent prix de vente avec une galerie, laquelle expose alors l'œuvre au prix le plus élevé possible en vue de la vendre au public. Il semble que cette industrie fonctionne ainsi, et le fait que le prix de l'œuvre grimpe de nombreuses fois entre le moment où l'artiste la vend et celui où elle est vendue à l'acheteur final ne devrait étonner personne. Il serait intéressant de se pencher sur le cas d'une galerie d'art qui ferait elle-même don d'une œuvre à un organisme de bienfaisance. Le gouvernement calculerait-il l'impôt à payer sur en se fondant sur le montant payé par la galerie ou sur celui que la galerie recevrait pour l'œuvre? Il me semble qu'on disposerait d'un solide argument en faveur de la seconde option s'il était possible d'établir le prix de vente au détail d'œuvres comparables. Dans l'arrêt *Nash*, la Cour d'appel fédérale a laissé entendre qu'il n'y avait pas d'explication crédible au fait que le prix avait triplé entre le moment de l'achat et celui de la cession. Cette affirmation se fonde, à juste titre, sur l'hypothèse selon laquelle l'acheteur et le vendeur sont la même personne. Aussitôt qu'il est question de différents intervenants (artiste, promoteur, galerie, acheteur final), et par conséquent de différents marchés, différentes valeurs finissent naturellement par émerger.

[30] Pour finir, bien que ce ne soit pas nécessaire, je voudrais me pencher sur l'argument des appelants selon lequel, si le marché de détail est le marché approprié pour définir la JVM, ils sont alors parvenus à démontrer que les reçus pour don de bienfaisance reflètent la JVM avec exactitude. J'ai plusieurs craintes au sujet du certificat de valeur établi par l'évaluateur, sur lequel les organismes de bienfaisance ont fondé les reçus.

- i) M. McCanse a déclaré s'être fié à l'évaluation de M. Varley ainsi que sur l'examen de factures d'œuvres d'art similaires. Nonobstant plusieurs milliers de certificats d'évaluation, seulement quatre factures de la sorte ont été produites en preuve relativement à deux artistes, relativement aux années 1999 et 2000. N'ayant entendu aucun témoignage de représentants des galeries censées avoir vendu ces tableaux, n'ayant pas entendu M. Varley et ne disposant que de quatre factures, je ne suis pas prêt à accorder beaucoup de crédit à ces factures en tant que preuves concluantes de l'existence d'un marché pour ces

tableaux, dans une fourchette de 1000 \$ à 1 500 \$, pour les années en cause.

- ii) M. McCanse n'était pas un expert en matière d'art contemporain.
- iii) M. McCanse n'a fourni aucun document justificatif à l'appui de ses évaluations.
- iv) La valeur des œuvres d'art pendant les années où s'appliquaient les règles concernant les biens à usage personnel tournait de façon commode autour des 1 000 \$.
- v) Rien n'indique que les évaluateurs, appuyés par CAAS, ont accordé une quelconque attention aux conséquences qu'aurait sur le marché une avalanche de milliers de tableaux d'ici dix ans.
- vi) Aucune preuve de la vente des œuvres d'art dont il a été fait don n'a été présentée (sans doute parce que la période de dix ans n'est pas terminée), bien que M. Russell ait photographié quelques œuvres d'art à Serpent River et qu'il prétende qu'il s'agit d'œuvres d'art ayant fait l'objet de dons. Dans sa vidéo, il était question d'un prix de 1 000 \$, mais encore une fois, il ne s'agissait pas d'une preuve de vente.

[31] Bien que je puisse conclure que les œuvres d'art dont il a été fait don pourraient être évaluées sur le marché de détail à un prix plus élevé que ce que les acheteurs/donateurs ont payé pour l'acheter, en me fondant simplement sur les explications relatives au fonctionnement de l'industrie de l'art, la preuve fournie par les appelants n'est pas parvenue à me convaincre que les reçus pour don de bienfaisance reflètent avec exactitude la valeur des œuvres d'art en cause. Au mieux, je qualifierais ces chiffres de vœux pieux optimistes; il ne s'agit certainement pas de prix que j'accepterais aux fins de l'admissibilité à la déduction prévue au paragraphe 118.1(3) de la Loi.

[32] Les appels sont rejetés, à l'exception de ceux qui ont trait aux années d'imposition pendant lesquelles un gain net a été calculé. Comme je l'ai déjà souligné, le gouvernement a calculé des gains nets imposables à l'égard de certains appelants ou de leurs époux. À la lumière de ma conclusion selon laquelle aucun gain n'a été réalisé lors des dons, aucun gain net imposable ne devrait être inclus dans le revenu des appelants; les appels interjetés à l'encontre des cotisations établies pour

ces années d'imposition sont donc accueillis, et les nouvelles cotisations devront refléter cet ajustement pour les appelants concernés. Je veux également qu'il soit clair qu'aucune pénalité n'est imposée. L'avocat de l'intimée m'a assuré que c'était le cas, nonobstant le fait que le tableau fourni montrait que certaines pénalités avaient été imposées. Finalement, les parties m'ont demandé de ne pas rendre d'ordonnance relative aux dépens avant qu'elles aient eu l'occasion d'examiner ma décision. Les parties devront par conséquent présenter des observations écrites eu égard aux dépens aussi bien à la Cour qu'aux autres parties, au plus tard le 13 novembre 2009. Les parties fourniront toute réponse écrite à ces observations à la Cour et aux autres parties au plus tard le 27 novembre 2009.

Signé à Ottawa, Canada, ce 26^e jour d'octobre 2009.

« Campbell J. Miller »

Juge C. Miller

Traduction certifiée conforme
ce 2^e jour de février 2010.

Marie-Christine Gervais, traductrice

Annexe A

R-1

William Russell et al. c. Sa Majesté la Reine

Appelant / Époux	Année	Prix d'achat	Reçu	Organisme de bienfaisance	Montant déduit	Montant accepté par le M.R.N.	Gain net déclaré	Gain net d'après la nouvelle cotisation	Pénalité imposée
John Bilodeau	2000	10 000 \$	50 300 \$	Serpent R.	NFC ¹	NFC	NFC	NFC	NFC
Frances Bilodeau ²									
	2001	10 000 \$	50 200 \$	Nat. Child's	31 160 \$	6 207 \$	non	non	non
					19 040 \$	3 793 \$	40 200 \$	40 200 \$	non
	2002	10 000 \$	50 000 \$	In Kind Can.	30 369 \$	6 074 \$	non	non	non
					19 631 \$	3 926 \$	40 000 \$	40 000 \$	non
	2003	10 000 \$	51 550 \$	Senior Assist.	33 717 \$	6 541 \$	non	non	non
					17 833 \$	3 459 \$	41 550 \$	41 550 \$	non
Daniel Despres	2001	8 000 \$	40 650 \$	Shedden	28 000 \$	5 520 \$	non	non	non
Karen Despres					12 650 \$	2 480 \$	32 650 \$	32 650 \$	non
	2002	8 000 \$	41 300 \$	In Kind Can.	23 905 \$	4 640 \$	non	non	non
					17 395 \$	3 360 \$	33 300 \$	33 300 \$	non
	2003	7 000 \$	36 400 \$	Senior Assist.	18 750 \$	3 606 \$	non	non	non
					17 650 \$	3 394 \$	29 400 \$	29 400 \$	non
Angelo Epifani	2000	6 000 \$	31 100 \$	Serpent R.	31 100 \$	6 000 \$	25 100 \$	25 100 \$	oui
	2001	4 000 \$	20 200 \$	Silent V.	20 200 \$	4 000 \$	16 200 \$	16 200 \$	oui
	2002	5 000 \$	25 200 \$	In Kind Can.	25 200 \$	5 000 \$	20 200 \$	nul - supprimé	oui

¹ NFC = Informations non fournies à la Cour

² Ne fait pas partie des 12 causes types, mais les opérations sont pertinentes aux fins de l'appel interjeté par son époux.

Appelant / Époux	Année	Prix d'achat	Reçu	Organisme de bienfaisance	Montant déduit	Montant accepté par le M.R.N.	Gain net déclaré	Gain net d'après la nouvelle cotisation	Pénalité imposée
John Mazgola	1999	7 500 \$	22 000 \$	Nat. Child's	22 000 \$	7 500 \$	non	non	oui
Yvonne Mazgola ³					nul	s.o.	s.o.	s.o.	s.o.
	2000	13 500 \$	80 650 \$	Serpent R.	NFC	NFC	NFC	NFC	NFC
	2001	8 000 \$	40 550 \$	Cheder Chab.	NFC	NFC	NFC	NFC	NFC
	2002	5 000 \$	25 500 \$	In Kind. Can.	16 855 \$	3 305 \$	non	non	oui
					8 645 \$	1 695 \$	20 500 \$	nul - supprimé	oui
	2003	5 000 \$	25 450 \$	Senior Assist.	15 340 \$	3 014 \$	non	non	non
					10 110 \$	1 986 \$	20 450 \$	20 450 \$	oui
Peggy Murre	2000	6 800 \$	40 250 \$	Serpent R.	8 266 \$	1 530 \$	33 450 \$	33 450 \$	oui
Randall Murre ⁴					28 480 \$	5 270 \$	non	non	oui
	2001	6 000 \$	30 600 \$	Silent V.	7 450 \$ ⁵	774 \$	24 600 \$	24 600 \$	oui
					26 654 \$	5 226 \$	non	non	oui
	2002	6 000 \$	30 300 \$	In Kind Can.	7 476 \$	1 500 \$	24 300 \$	24 300 \$	non
					22 824 \$	4 500 \$	non	non	non
	2003	6 000 \$	31 500 \$	Senior Assist.	8 690 \$	1 660 \$	25 500 \$	25 500 \$	non
					22 810 \$	4 320 \$	non	non	oui
Elizabeth Russell	2000	3 400 \$ ⁶	20 100 \$	Serpent R.	14 410 \$	2 285 \$	16 700 \$	nul - supprimé	non
	2001	reporté			5 690 \$	902 \$	non	non	non

³ Ne fait pas partie des 12 causes types, mais les opérations sont pertinentes aux fins de l'appel interjeté par son époux.

⁴ Ne fait pas partie des 12 causes types, mais les opérations sont pertinentes aux fins de l'appel interjeté par son épouse.

⁵ Comprend la somme de 3 946 \$ versée aux fins de l'achat d'une œuvre d'art en 2001 et la somme de 3 504 \$, reportée à une année d'imposition postérieure, versée aux fins de l'achat d'une œuvre d'art pendant l'année d'imposition 2000.

⁶ L'appelante a acheté 16 œuvres d'art et a fait don de seulement 15 d'entre elles.

Appelant / Époux	Année	Prix d'achat	Reçu	Organisme de bienfaisance	Montant déduit	Montant accepté par le M.R.N.	Gain net déclaré	Gain net d'après la nouvelle cotisation	Pénalité imposée
William Russell	2001	1 170 \$ ⁷	12 500 \$	Serpent R.	8 925 \$ ⁸	1 170 \$	non	non	non
Vivian Russell	2001	1 800 \$	13 900 \$	Cheder Chab.	11 591 \$ ⁹	1 800 \$	12 100 \$	nul - supprimé	non
William Russell	2002	reporté			3 575 \$ ¹⁰	0 \$	non	non	s.o.
	2002	reporté			2 309 \$ ¹¹	0 \$	non	non	s.o.
William Russell	2002	2 550 \$	16 950 \$	In Kind Can.	5 178 \$	0 \$	non	non	non
Vivian Russell					11 772 \$	2 550 \$	14 400 \$	nul - supprimé	non
	2003	3 000 \$	25 950 \$	Senior Assist.	10 445 \$	0 \$	non	non	non
					11 708 \$ ¹²	3 000 \$	22 950 \$	22 950 \$	non
Vivian Russell	2004	reporté			3 797 \$	0 \$	non	non	s.o.
Bruce Russell	2000	2 901 \$	20 400 \$	Serpent R.	13 765 \$	1 957 \$	non	non	non
Sarah Russell					6 635 \$	944 \$	17 499 \$	17 499 \$	non
A. Russell-O'Leary	2000	5 000 \$	33 800 \$	Serpent R.	33 800 \$	5 000 \$	28 800 \$	28 800 \$	oui

⁷ L'appelant a acheté l'œuvre d'art et en a fait don en 2000, mais il l'a déduite de son revenu pour la première fois en 2001.

⁸ Le solde de 3 575 \$ a été reporté à l'année d'imposition 2002.

⁹ Le solde de 2 309 \$ a été reporté à une année d'imposition postérieure et déduit par l'époux, William Russell, en 2002.

¹⁰ Report d'un achat effectué en 2000 et précédemment déduit en 2001.

¹¹ Report de l'épouse, Vivian Russell, de l'année d'imposition 2001.

¹² Le solde de 3 797 \$ a été reporté à une année d'imposition postérieure et déduit par Vivian Russell en 2004.

RÉFÉRENCE : 2009 CCI 548

N^{OS} DES DOSSIERS DE LA COUR : 2006-2757(IT)I, 2007-3231(IT)I,
2007-3232(IT)I, 2007-3234(IT)I,
2007-3235(IT)I, 2007-3236(IT)I,
2007-3309(IT)I, 2007-3589(IT)I,
2007-3597(IT)I, 2007-3599(IT)I,
2007-3619(IT)I, 2007-4298(IT)I

INTITULÉS : Elizabeth M. Russell, William E. Russell,
Vivian M. Russell, Bruce Russell,
Adrienne Russell-O’Leary, Sarah Russell,
John Mazgola, Peggy Murre, Daniel Despres,
Karen Despres, John Bilodeau et
Angelo Epifani c. Sa Majesté la Reine

LIEU DE L’AUDIENCE : Toronto (Ontario)

DATES DE L’AUDIENCE : Les 21, 22, 23, 24, 25, 29 et
30 septembre 2009

MOTIFS DU JUGEMENT : L’honorable juge Campbell J. Miller

DATE DU JUGEMENT : Le 26 octobre 2009

COMPARUTIONS :

Avocat des appelants : M^e Izaak de Rijcke
Avocat de l’intimée : M^e Perry Derksen

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Pour les appelants :

Nom : Izaak de Rijcke

Cabinet :

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