

A-236-04
2005 FCA 135

A-236-04
2005 CAF 135

Pantorama Industries Inc. (Appellant)

Pantorama Industries Inc. (appelante)

v.

c.

Her Majesty the Queen (Respondent)

Sa Majesté la Reine (intimée)

INDEXED AS: PANTORAMA INDUSTRIES INC. v. CANADA (F.C.A.)

RÉPERTORIÉ : PANTORAMA INDUSTRIES INC. c. CANADA (C.A.F.)

Federal Court of Appeal, Létourneau, Noël and Nadon JJ.A.—Montréal, April 5; Ottawa, April 15, 2005.

Cour d'appel fédérale, juges Létourneau, Noël et Nadon, J.C.A.—Montréal, 5 avril; Ottawa, 15 avril 2005.

Income Tax—Income Calculation—Deductions—Appeal from T.C.C.'s dismissal of appeal against reassessments for 1995-1998 taxation years — Appellant in business of selling clothing through chain of retail stores in leased premises in shopping malls — Since 1979 Snowcap Investments Ltd. entrusted with finding new store locations, negotiating leases, renewals on behalf of appellant — Fixed, variable fees payable every month under agreement with Snowcap — Throughout years, appellant deducting fees as current expenses in computation of income — Minister finding variable fees payments on account of capital, required to be amortized over term of leases with respect to which paid — Appellant reassessed accordingly — Deduction of variable fees not prohibited by Income Tax Act, s. 18(1)(b) as being "on account of capital" — Variable fees not paid on capital account — Variable fees not paid in order to secure actual asset to appellant but to enable it to continue to carry on — Evidence showing appellant's network of leased locations well established by 1995, in stage of consolidation rather than expansion — Once structure in place, moneys paid each year to insure continued profitability are on revenue account — T.C.C. not focussing analysis on purpose of payments from perspective of appellant's business, as required to do — Payments to Snowcap required to ensure ongoing operation of appellant's business — Simply maintained appellant's network, not adding anything to business — Appeal allowed.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel de la décision par laquelle la C.C.I. a rejeté les appels relatifs à de nouvelles cotisations pour les années d'imposition 1995-1998 — L'appelante vend des vêtements par l'intermédiaire d'un réseau de magasins de détail situés dans des locaux qu'elle loue dans des centres commerciaux — À partir de 1979, l'appelante a fait appel aux services de Snowcap Investments Ltd. pour trouver de nouveaux emplacements pour ses magasins et négocier en son nom les baux et les reconductions de bail — Deux catégories d'honoraires étaient prévues par l'entente conclue avec Snowcap : des honoraires fixes et des honoraires variables — Pendant plusieurs années, l'appelante a déduit les honoraires à titre de dépenses courantes dans le calcul de son revenu — Le ministre a estimé que les honoraires variables étaient des paiements à titre de capital qui devaient être amortis sur la durée des baux y afférents — L'appelante a par conséquent fait l'objet d'une nouvelle cotisation — La déduction des honoraires variables n'est pas interdite, en tant que « paiement à titre de capital », par l'art. 18(1)(b) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Les honoraires variables ne sont pas des paiements à titre de capital — Les honoraires variables n'ont pas été payés en vue de procurer un bien à l'appelante, mais plutôt pour lui permettre de poursuivre ses activités — La preuve montre que le réseau de locaux loués par l'appelante était solidement établi en 1995 et qu'il en était en fait à un stade de consolidation — Une fois qu'une structure est en place, les sommes versées chaque année afin de maintenir la poursuite rentable des activités sont des dépenses à titre de revenu — La C.C.I. n'a pas axé son analyse sur l'objet des dépenses du point de vue de l'entreprise de l'appelante comme elle se devait de le faire — Les paiements étaient nécessaires pour assurer la poursuite des activités courantes de l'entreprise de l'appelante — Les paiements ne servaient qu'à maintenir le réseau en place et non à faire des ajouts — Appel accueilli.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY
CONSIDERED

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 18(1)(b).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Canada Starch Co. v. Minister of National Revenue, [1969] 1 Ex. C.R. 96; [1968] C.T.C. 466; (1968), 68 DTC 5320; 59 C.P.R. 241.

CONSIDERED:

Rona Inc. v. Canada, [2003] 4 C.T.C. 2974; 2003 DTC 979; 2003 TCC 121.

REFERRED TO:

Canderel Ltd. v. Canada, [1998] 1 S.C.R. 147; (1998), 155 D.L.R. (4th) 257; [1998] 2 C.T.C. 35; 98 DTC 6100; 222 N.R. 81; *Mitchell v. B.W. Noble, Ltd.*, [1927] 1 K.B. 719; *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46; (1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 C.T.C. 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 244; *Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 639 (H.C. Aust.); *Algoma Central Railway v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 Ex. C.R. 88; [1967] C.T.C. 130; (1967), 67 DTC 5091; aff'd [1968] S.C.R. 447; (1968), 68 D.L.R. (2d) 447; [1968] C.T.C. 161; 68 DTC 5096; *International Colin Energy Corp. v. Canada*, [2003] 1 C.T.C. 2406; 2002 DTC 2185 (T.C.C.).

APPEAL from a decision of the Tax Court of Canada ([2004] 2 C.T.C. 3102; 2004 DTC 2536; 2004 TCC 256) dismissing an appeal against reassessments on the basis that variable fees paid by the appellant were payments on account of capital and as such could not be deducted pursuant to paragraph 18(1)(b) of the *Income Tax Act*. Appeal allowed.

APPEARANCES:

Denis A. Lapierre and *Konstantinos Voggas* for appellant.

Valérie Tardif and *Marielle Thériault* for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Sweibel Novek, Montréal, for appellant.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 18(1)(b).

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISION APPLIQUÉE :

Canada Starch Co. v. Minister of National Revenue, [1969] 1 R.C.É. 96; [1968] C.T.C. 466; (1968), 68 DTC 5320; 59 C.P.R. 241.

DÉCISION EXAMINÉE :

Rona Inc. c. Canada, [2003] 4 C.T.C. 2974; 2003 DTC 979; 2003 CCI 121.

DÉCISIONS CITÉES :

Canderel Ltd. c. Canada, [1998] 1 R.C.S. 147; (1998), 155 D.L.R. (4th) 257; [1998] 2 C.T.C. 35; 98 DTC 6100; 222 N.R. 81; *Mitchell v. B.W. Noble, Ltd.*, [1927] 1 K.B. 719; *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46; (1985), 21 D.L.R. (4th) 210; [1985] 2 C.T.C. 111; 85 DTC 5373; 60 N.R. 244; *Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 639 (H.C. Aust.); *Algoma Central Railway v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 R.C.É. 88; [1967] C.T.C. 130; (1967), 67 DTC 5091; conf. par [1968] R.C.S. 447; (1968), 68 D.L.R. (2d) 447; [1968] C.T.C. 161; 68 DTC 5096; *International Colin Energy Corp. c. Canada*, [2003] 1 C.T.C. 2406; 2002 DTC 2185 (CCI).

APPEL de la décision de la Cour canadienne de l'impôt ([2004] 2 C.T.C. 3102; 2004 DTC 2536; 2004 CCI 256) par laquelle elle a rejeté l'appel interjeté à l'encontre de nouvelles cotisations au motif que les honoraires variables payés par l'appelante étaient des paiements à titre de capital et qu'à ce titre il était interdit, en vertu de l'alinéa 18(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de les déduire. Appel accueilli.

ONT COMPARU :

Denis A. Lapierre et *Konstantinos Voggas* pour l'appelante.

Valérie Tardif et *Marielle Thériault* pour l'intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Sweibel Novek, Montréal, pour l'appelante.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

NOËL J.A.:

LE JUGE NOËL, J.C.A. :

Introduction

[1] This is an appeal from a decision of the Tax Court of Canada [[2004] 2 C.T.C. 3102] dismissing the appellant's appeal against assessments under the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, as amended (the Act) for the 1995-1998 taxation years.

Introduction

[1] Il s'agit d'un appel de la décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt [[2004] 2 C.T.C. 3102] a rejeté l'appel interjeté par l'appelante des cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 modifiée (la Loi), pour les années d'imposition 1995 à 1998.

Background

[2] The appellant has been in the business of selling pants and related casual clothing through a chain of retail stores in leased premises primarily located in shopping malls since 1971. Beginning in 1979, and throughout the period up to and including the four years in issue, the appellant has relied on the services of Snowcap Investments Ltd. (Snowcap), to find new locations for its stores and negotiate leases and renewals of leases on its behalf.

Contexte

[2] L'appelante vend depuis 1971 des pantalons et des vêtements de loisirs par l'intermédiaire d'un réseau de magasins de détail dans des locaux loués principalement dans des centres commerciaux. À partir de 1979, y compris pendant les quatre années en cause, l'appelante a fait appel aux services de Snowcap Investments Ltd. (Snowcap) pour trouver de nouveaux emplacements pour ses magasins et négocier en son nom les baux et les reconductions de bail.

[3] The appellant had 233 stores in 1995, 222 stores in 1996, 212 stores in 1997 and 199 stores in 1998, all of which were operated in leased premises mainly in Quebec and Ontario. During this period, the appellant opened 46 new stores and closed about 80 stores. It also renewed between 25 and 30 of its leases each year.

[3] L'appelante était propriétaire de 233 magasins en 1995, de 222 en 1996, de 212 en 1997 et de 199 en 1998, magasins qui étaient tous exploités dans des locaux loués principalement au Québec et en Ontario. Au cours de cette période, elle a ouvert 46 nouveaux magasins et en a fermé environ 80. Elle a aussi reconduit entre 25 et 30 de ses baux chaque année.

[4] The majority of the new leases had a term of between five and seven years, and the renewals ran from one to seven years, depending on how the particular location was performing. The total rent paid by the appellant was approximately \$20 million annually.

[4] La majorité des nouveaux baux avait une durée de cinq à sept ans et les reconductions étaient d'une durée de un à sept ans, selon le rendement du magasin. Le loyer annuel payé par l'appelante pour l'ensemble de ses magasins s'élevait à environ 20 millions de dollars.

[5] Store location is an essential feature of the appellant's business, but because commercial developments and consumer preferences are in constant evolution, the appellant made a decision, back in 1979,

[5] L'emplacement des magasins est un élément essentiel des activités de l'appelante, mais comme le développement commercial et les préférences des consommateurs évoluent constamment, l'appelante a

to entrust Snowcap with the responsibility of dealing with this aspect of its business.

[6] Under the agreement with Snowcap, the appellant agreed not to engage any other real estate consultants, advisors or leasing agents to act in a similar capacity and Snowcap agreed not to provide its services to anyone in the same business as the appellant.

[7] Two types of fee were payable under the agreement. A fee of \$2,500 payable every month (fixed fees) and another calculated according to the surface area for new leases or the duration of the extension for extended leases (variable fees). Variable fees totalling \$203,639, \$274,500, \$202,476 and \$111,000 were paid by the appellant in the course of its 1995-1998 taxation years, respectively.

[8] The appellant's vice-president (finance and operations) explained during his testimony that Snowcap acted as its "retail store advisor." It found rental space for the appellant and provided advice, market information and rental rates. When a decision was made to rent, Snowcap acted on the appellant's behalf to negotiate the terms of the leases and renewals with the landlords.

[9] Snowcap's chairman testified that his company had over the years developed a substantial client base (approximately 80 clients) which allowed it to lease up to 150,000 square feet of space in a given mall thereby giving it the power to command favourable rents.

[10] He added that there were about 20 landlords of large shopping malls in Canada, all of whom were known to Snowcap. In his view, Snowcap acts as a "real estate department" for its clients.

[11] Throughout the years, the appellant deducted both the fixed and the variable fees as current expenses

décidé, en 1979, de charger Snowcap de cet aspect de ses activités.

[6] En vertu de l'entente conclue avec Snowcap, l'appelante a convenu de ne retenir les services d'aucune autre société d'experts-conseils en immobilier ou d'aucun autre agent de location pour agir en son nom au même titre, et Snowcap a convenu de ne pas offrir ses services à d'autres entreprises exerçant leurs activités dans le même domaine que l'appelante.

[7] Deux catégories d'honoraires étaient prévues par l'entente, soit des honoraires de 2 500 \$ qui étaient payables tous les mois (honoraires fixes) et des honoraires qui étaient calculés en fonction de la superficie visée par les nouveaux baux ou de la durée du prolongement des baux à long terme (honoraires variables). Des honoraires variables totalisant 203 639 \$, 274 500 \$, 202 476 \$ et 111 000 \$ ont été payés par l'appelante au cours des années d'imposition 1995 à 1998, respectivement.

[8] Le vice-président (finances et opérations) de l'appelante a expliqué au cours de son témoignage que Snowcap agissait en qualité de [TRADUCTION] « conseillère en matière de magasins au détail ». Snowcap trouvait des espaces locatifs pour l'appelante et lui fournissait des conseils, des renseignements sur le marché et les taux de location. Lorsque la décision de louer des locaux était prise, Snowcap négociait avec les propriétaires, au nom de l'appelante, la durée des baux et des reconductions.

[9] Le président de Snowcap a déclaré que son entreprise avait créé, au fil des ans, une clientèle importante (environ 80 clients), ce qui lui permettait de louer jusqu'à 150 000 pieds carrés dans un centre commercial et d'exiger des loyers à de meilleurs taux.

[10] Il a ajouté qu'il y avait environ 20 propriétaires de grands centres commerciaux au Canada, dont tous étaient connus de Snowcap. À son avis, Snowcap agit à titre de [TRADUCTION] « service immobilier interne » pour ses clients.

[11] Au fil des ans, l'appelante a déduit les honoraires fixes et les honoraires variables à titre de dépenses

in the computation of its income. As a result of the most recent audit, the Minister accepted this treatment with respect to the fixed fees, but took the view that the variable fees were payments on account of capital which had to be amortized over the term of the leases with respect to which they were paid. The Minister reassessed the appellant accordingly.

[12] In so doing, the Minister relied on paragraph 18(1)(b) of the Act which provides:

18. (1) In computing the income of a taxpayer from a business or property no deduction shall be made in respect of

...

(b) an outlay, loss or replacement of capital, a payment on account of capital or an allowance in respect of depreciation, obsolescence or depletion except as expressly permitted by this Part; [Underlining added.]

[13] It is important to note that the issue raised by the appeal is not one of matching expenses with revenues with the view of obtaining a better or more accurate picture of the appellant's profit (compare *Canderel Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 147). The only issue to be decided is whether the deduction of the variable fees is prohibited by paragraph 18(1)(b) as being "on account of capital." If not, the Minister does not take issue with the appellant's practice of deducting these amounts in the year in which they were paid.

Reasons of the Tax Court Judge

[14] The Tax Court Judge wrote at paragraphs 20-21 of his reasons:

The usual test for determining whether a payment is on capital account has been held to be whether it was made "with a view of bringing into existence an advantage for the enduring benefit of the appellant's business". (*British Columbia Electric Railway Company Limited v. M.N.R.*, [1958] S.C.R. 133 at 138.)

The distinction between payments made by a taxpayer on capital and income account has also been said to correspond "to the distinction between the acquisition of the means of

courantes dans le calcul de son revenu. À la suite de la vérification la plus récente, le ministre a accepté que les honoraires fixes soient ainsi traités, mais il a estimé que les honoraires variables étaient des paiements à titre de capital qui devaient être amortis sur la durée des baux auxquels ils s'appliquaient. Le ministre a établi en conséquence une nouvelle cotisation à l'égard de l'appelante.

[12] À cette fin, le ministre a invoqué l'alinéa 18(1)(b) de la Loi qui prévoit :

18. (1) Dans le calcul du revenu du contribuable tiré d'une entreprise ou d'un bien, les éléments suivants ne sont pas déductibles :

[. . .]

b) une dépense en capital, une perte en capital ou un remplacement de capital, un paiement à titre de capital ou une provision pour amortissement, désuétude ou épuisement, sauf ce qui est expressément permis par la présente partie; [Non souligné dans l'original.]

[13] Il importe de souligner que la question soulevée par l'appel ne consiste pas à rattacher les dépenses aux revenus en vue d'obtenir une meilleure image ou une image plus fidèle du bénéfice de l'appelante (comparer *Canderel Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 147). Il s'agit seulement de décider si la déduction des honoraires variables est interdite par l'alinéa 18(1)(b) parce qu'il s'agirait de paiements « à titre de capital ». Si ce n'est pas le cas, le ministre ne conteste pas la pratique de l'appelante consistant à déduire ces sommes dans l'année où elles ont été payées.

Motifs du juge de la Cour canadienne de l'impôt

[14] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a écrit aux paragraphes 20 et 21 de sa décision :

Lorsqu'il s'agit de déterminer si un paiement est imputable au capital, le critère habituel qui s'applique consiste à savoir si le paiement a été effectué [TRADUCTION] « en vue de produire un avantage pour le bénéfice durable de l'entreprise de la partie appelante ». (*British Columbia Electric Railway Company Limited c. M.N.R.*, (1958) R.C.S. 133, à la p. 138)

La distinction entre les paiements du contribuable qui sont imputables au capital et ceux qui sont imputables au revenu est également dite correspondre à la distinction [TRADUCTION]

production and the use of them; between establishing or extending a business organization and carrying on the business; between the implements employed in work and the regular performance of the work in which they are employed; between an enterprise itself and the sustained effort of those engaged in it.” (*Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946) 72 C.L.R. 634, at 646-7.)

[15] He identified the “first question” which had to be answered as follows (at paragraph 24):

. . . what was the purpose of the expenditures, in the context of the Appellant’s business? Was it to obtain new leases and renewals, or to receive real estate advice and general services including negotiation of leases?

[16] The Tax Court Judge went on to find that the fixed fees paid by the appellant “covered the general advice and planning assistance provided by Snowcap” (reasons, paragraph 26). The variable fees were paid “in relation to bringing new leases into existence or extending existing ones” (reasons, paragraph 28). As such, the variable fees “pertained to th[e] business structure” (reasons, paragraph 28).

[17] The leases provided the appellant with an “enduring benefit” (reasons, paragraph 29). The fact that the fees were recurrent from year to year did not alter the fact that “[t]he overriding purpose of the expenditures was to expand the Appellant’s business by entering into new leases and by extending expiring ones” (reasons, paragraph 30).

Analysis and Decision

[18] In my respectful view, the Tax Court Judge made a number of errors in reaching the conclusion that the variable fees were paid on capital account. While it is possible that expenses which recur every year over the life of a long established business are on capital account, this would tend to be rather exceptional. When the matter is considered from the perspective of the appellant’s business, as it must be, it seems clear that the variable fees were not paid “in order to secure an actual

« entre l’acquisition des moyens de production et leur usage; entre l’établissement ou l’extension de l’entreprise et son exploitation; entre les instruments de travail et l’exécution régulière des travaux dans lesquels ceux-ci sont utilisés; entre une entreprise et l’effort soutenu de ceux qui en font partie ». (*Hallstroms Pty. Ltd. c. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 634, aux pages 646-647)

[15] Il a formulé comme suit la « première question » à laquelle il fallait répondre (au paragraphe 24) :

Quel était le but des dépenses engagées, dans le contexte d’exploitation de l’entreprise de l’appelante? Était-ce pour obtenir des baux nouveaux et des reconductions, ou bien était-ce plutôt pour recevoir des conseils et des services généraux en matière d’immobilier, notamment la négociation des baux?

[16] Le juge de la Cour canadienne de l’impôt a ensuite conclu que les honoraires fixes payés par l’appelante « formaient la contrepartie des conseils généraux et de l’aide en matière de planification reçus de Snowcap » (motifs, paragraphe 26). Les honoraires variables étaient payés « en ce qui a trait à la négociation de nouveaux baux et aux reconductions » (motifs, paragraphe 28). Comme tel, les honoraires variables « se rapportaient à cette structure commerciale » (motifs, paragraphe 28).

[17] Les baux ont procuré à l’appelante un « bénéfice durable » (motifs, paragraphe 29). Même si les honoraires étaient récurrents d’une année à l’autre, cela ne changeait rien au fait que « ces dépenses visaient essentiellement à accroître le chiffre d’affaires de l’appelante par la négociation de nouveaux baux et la prorogation de baux rendus à terme » (motifs, paragraphe 30).

Analyse et décision

[18] À mon humble avis, le juge de la Cour canadienne de l’impôt a commis un certain nombre d’erreurs en concluant que les honoraires variables étaient des paiements à titre de capital. Bien qu’il soit possible que des dépenses qui sont assumées chaque année au cours de la vie d’une entreprise établie de longue date constituent des paiements à titre de capital, cela serait plutôt exceptionnel. Lorsque la question est envisagée, comme il se doit, du point de vue de

asset to the [appellant] but to enable [it] to continue to carry on, as it had done in the past” (see *Mitchell v. B.W. Noble, Ltd.*, [1927] 1 K.B. 719, at page 737, as quoted in *Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen*, [1985] 2 S.C.R. 46, at page 60).

[19] In reaching his conclusion, the Tax Court Judge relied on the decision of Archambault J. in *Rona Inc. v. Canada*, [2003] 4 C.T.C. 2974. In that case, Archambault J. had to decide whether professional fees incurred by Rona Inc. in the course of an expansion program intended to augment its sales outlets by outright purchases or by the adjunct of new partners were on capital account. He held that although these expenses had to be paid every year, “[e]ngaging in a planned phase of expansion of the business structure over a lengthy period of adding new sales outlets does not make a capital outlay an income expense” (*Rona*, at paragraph 38).

[20] The finding by the Tax Court Judge in the present case that the appellant was engaged in a similar expansion (paragraphs 27-30) is without any evidentiary foundation. Indeed, the evidence shows that the appellant’s network of leased locations was well established by 1995, and that if anything, it was in a stage of consolidation, i.e., more stores were being closed than stores were being opened. It is sufficient in this regard to recall that the appellant had 233 stores in 1995 and that this number dwindled every year and stood at 199 at the close of its 1998 taxation year.

[21] As was pointed out in *Canada Starch Co. v. Minister of National Revenue*, [1969] 1 Ex. C.R. 96 (in a passage cited by Archambault J. in *Rona*, at paragraph 37), moneys spent towards the creation or the expansion of a commercial structure is on capital account as this type of expenditure gives rise to an asset of an enduring nature. However, once a structure is in place, moneys

l’entreprise de l’appelante, il semble clair que les honoraires variables n’ont pas été payés en vue [TRADUCTION] « de procurer un bien à [l’appelante], mais de lui permettre de poursuivre ses activités comme elle l’avait fait dans le passé » (voir *Mitchell v. B.W. Noble, Ltd.*, [1927] 1 K.B. 719, à la page 737, ainsi que cité dans l’arrêt *John-Manville Canada Inc. c. La Reine*, [1985] 2 R.C.S. 46, à la page 60).

[19] En tirant sa conclusion, le juge de la Cour canadienne de l’impôt s’est fondé sur la décision du juge Archambault dans *Rona Inc. c. Canada*, [2003] 4 C.T.C. 2974. Dans cette affaire, le juge Archambault devait déterminer si les honoraires professionnels engagés par Rona Inc. dans le cadre d’un programme de croissance ayant pour but d’augmenter le nombre de ses points de vente grâce à de simples acquisitions ou à l’ajout de nouveaux partenaires étaient des paiements à titre de capital. Il a statué que, même si ces dépenses devaient être assumées chaque année, « [l]e fait de s’engager dans une phase planifiée d’agrandissement de la structure commerciale, sur une longue période, par l’addition de nouveaux points de vente n’a pas pour effet de transformer une dépense de capital en une dépense à titre de revenu » (*Rona*, au paragraphe 38).

[20] La conclusion du juge de la Cour canadienne de l’impôt, en l’espèce, à savoir que l’appelante s’était engagée dans un projet analogue de croissance (paragraphes 27 à 30) n’est pas établie par la preuve. En effet, la preuve montre que le réseau de locaux loués par l’appelante était solidement établi en 1995 et qu’il en était en fait à un stade de consolidation, c’est-à-dire qu’un plus grand nombre de magasins devaient être fermés plutôt qu’ouverts. Il suffit de rappeler, à cet égard, que l’appelante possédait 233 magasins en 1995 et que ce nombre a diminué chaque année par la suite pour s’établir à 199 à la fin de son année d’imposition de 1998.

[21] Comme il a été signalé dans l’affaire *Canada Starch Co. v. Minister of National Revenue*, [1969] 1 R.C.É. 96 (dans un passage cité par le juge Archambault dans *Rona*, au paragraphe 37), les sommes consacrées à la création ou à la croissance d’une structure commerciale sont des paiements à titre de capital puisque ces dépenses donnent lieu à un actif de nature

paid each year to insure that it can continue to be exploited profitably are on revenue account.

[22] In the present case, the nature of the payments is made clear when it is appreciated that they had to be made since 1979 and there is no suggestion that the appellant's business can continue without these payments being made every year (compare *Johns-Manville*, at pages 72-73). What this shows, unequivocally in my view, is that the payments are required to ensure the ongoing operation of the appellant's business.

[23] The Tax Court Judge focussed his analysis on the juristic classification of the legal rights secured by the payment of the variable fees (i.e., the individual leases) rather than the purpose of the payments from the perspective of the appellant's business (see *Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 639 (H.C. Aust.), as quoted in *Johns-Manville*, at page 57).

[24] What the appellant had in view in paying the variable fees every year was its continued profitability having regard to evolving consumer needs and preferences. The Tax Court Judge lost sight of the purpose of the expenditure from the perspective of the appellant's business when he held that the appellant was expanding its business every time it signed or extended a lease (compare *Algoma Central Railway v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 Ex. C.R. 88; aff'd [1968] S.C.R. 447). The appellant had more than 200 such leases at the beginning of the period and payments which did nothing more than maintain this network in place did not add anything to the appellant's business which it did not already have.

[25] Finally, I believe that it can safely be said that the Minister would not have raised the assessments in issue if the services provided by Snowcap had been obtained in-house, and paid for in the form of salaries, travel expenses, etc. If that is so, the fact that the appellant made a decision to outsource this aspect of its business should have no bearing on the tax treatment of

durable. Cependant, une fois qu'une structure est en place, les sommes versées chaque année afin de maintenir la poursuite rentable des activités sont des dépenses à titre de revenu.

[22] En l'espèce, la nature de ces paiements devient claire lorsqu'on constate qu'ils sont faits depuis 1979 et que rien n'indique que les activités de l'appelante peuvent se poursuivre sans cette dépense annuelle (comparer avec *Johns-Manville*, aux pages 72 et 73). Cela indique, sans équivoque à mon avis, que les paiements sont nécessaires pour assurer la poursuite des activités courantes de l'entreprise de l'appelante.

[23] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a axé son analyse sur la classification juridique des droits garantis par le paiement des honoraires variables (en l'occurrence les baux individuels) plutôt que sur l'objet des dépenses du point de vue de l'entreprise de l'appelante (voir *Hallstroms Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation* (1946), 72 C.L.R. 639 (H.C. Aust.) ainsi que cité dans *Johns-Manville*, à la page 57).

[24] L'appelante payait les honoraires variables chaque année en vue d'assurer le maintien de la rentabilité de son entreprise, compte tenu des nouveaux besoins et des nouvelles préférences des consommateurs. Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a perdu de vue le but que poursuivait l'entreprise en assumant ces dépenses lorsqu'il a conclu que l'appelante développait son entreprise chaque fois qu'elle signait ou reconduisait un bail (comparer *Algoma Central Railway v. Minister of National Revenue*, [1967] 2 R.C.É. 88; conf. par [1968] R.C.S. 447). L'appelante avait plus de 200 baux au début de la période et les paiements qui ne servaient qu'à maintenir le réseau en place n'ont rien ajouté à son entreprise qu'elle n'avait déjà.

[25] Enfin, je crois possible d'affirmer sans risque d'erreur que le ministre n'aurait pas établi les cotisations en cause si les services fournis par Snowcap avaient été assurés à l'interne et payés sous forme de salaires, de frais de déplacement, etc. Si c'est le cas, le fait que l'appelante ait décidé de sous-traiter cet aspect de son entreprise ne devrait avoir aucune incidence sur le

the expenditure (compare *International Colin Energy Corp. v. Canada*, [2003] 1 C.T.C. 2406 (T.C.C.), at paragraphs 45-46).

[26] For these reasons, I would allow the appeal, set aside the decision of the Tax Court and refer the reassessments back to the Minister of National Revenue for reconsideration and reassessment on the basis that the deduction of the variable fees is not prohibited by paragraph 18(1)(b) of the Act. The appellant should be awarded its costs in this Court and before the Tax Court of Canada.

LÉTOURNEAU J.A.: I agree.

NADON J.A.: I agree.

traitement fiscal de cette dépense (comparer *International Colin Energy Corp. c. Canada*, [2003] 1 C.T.C. 2406 (C.C.I.), aux paragraphes 45 à 46).

[26] Pour ces motifs, j'accueillerais l'appel, j'annulerais la décision de la Cour canadienne de l'impôt et je renverrais les nouvelles cotisations au ministre du Revenu national pour nouvel examen et nouvelle cotisation en tenant pour le motif que la déduction des honoraires variables n'est pas interdite par l'alinéa 18(1)b) de la Loi. L'appelante devrait avoir droit à ses dépens tant devant notre Cour que devant la Cour canadienne de l'impôt.

LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE NADON, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.