

A-225-74

A-225-74

Norman Leon (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

Court of Appeal, Heald and Ryan JJ. and MacKay D.J.—Toronto, March 10; Ottawa, June 28, 1976.

Income tax—Company under control of taxpayer—Assessment for income in fees paid to companies—Whether company personal corporation—Income Tax Act, s. 68.

Appellant was associated with other taxpayers in various branches of a furniture business, directed by them through the limited partnership, Ablan Leon Distributors. The latter employed five companies to perform services (in three cases expressly managerial). None of the companies had any employees of significance, other than the taxpayers who controlled them, and they lacked some of the usual facilities of a business. For the years 1968 and 1969 the Minister assessed each of the taxpayers for the fees paid by Ablan Leon Distributors to the employed companies. Appellant, and the other taxpayers, claimed that they performed services for, and were paid salaries by, the employed companies. The position of the taxpayers was upheld by the Tax Review Board. On appeal, the Trial Division allowed the appeal against Norman Leon (appellant), holding that he controlled a company which had entered into an agreement with Ablan Leon Distributors to do public relations work. His services to this company extended far beyond such work, to management. The amount paid to him by this company included managerial services. The items of payment by Ablan Leon Distributors to the company were all for services performed by Norman Leon, who had failed to discharge the onus of proving that the assessment erred in treating the items as income in his hands. Norman Leon appealed.

Held, the appeal is dismissed. The complete absence of any *bona fide* business purpose for the interposition of Nor-Mar into the provision of appellant's services to Ablan Leon Distributors is sufficient to stamp that transaction a sham, and prevents appellant from succeeding. While there were certain *bona fide* business purposes, to establish such purpose for the incorporation of the entity being interposed is not sufficient. It must also be established that there was a *bona fide* business purpose for the transaction or agreement into which the entity is being interposed. It was lacking here. And, the findings of the Trial Judge with respect to factual differences distinguishing appellant's case from those of the other taxpayers are justified, and are an additional reason for dismissal.

APPEAL.

Norman Leon (Appellant)

a c.

Le ministre du Revenu national (Intimé)

Cour d'appel, les juges Heald et Ryan et le juge suppléant MacKay—Toronto, le 10 mars; Ottawa, le 28 juin 1976.

Impôt sur le revenu—Compagnie contrôlée par le contribuable—Imposition des revenus sous forme de salaires versés aux compagnies—La compagnie est-elle une corporation personnelle?—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 68.

L'appellant était associé avec d'autres contribuables dans divers secteurs d'une entreprise d'ameublement qu'ils dirigeaient par l'entremise d'une société en commandite, l'Ablan Leon Distributors. Cette dernière employait cinq compagnies qui fournissaient des services (dans trois cas, expressément des services de gestion). Aucune des compagnies n'avait d'autre employé véritable que les contribuables qui la contrôlaient et elles ne disposaient pas de l'équipement habituel d'une entreprise. Au cours des années d'imposition 1968 et 1969, le Ministre a imposé chacun des contribuables à l'égard des rémunérations versées par l'Ablan Leon Distributors aux compagnies employées. L'appellant et les autres contribuables prétendent qu'ils ont fourni des services aux compagnies employées qui leur versaient des salaires. La Commission de révision de l'impôt a accordé gain de cause aux contribuables. En appel, la Division de première instance a accueilli le pourvoi à l'encontre de Norman Leon (l'appellant), statuant qu'il contrôlait la compagnie qui avait conclu avec l'Ablan Leon Distributors un contrat de fourniture de services de relations publiques: ses services dépassaient de beaucoup le cadre des relations publiques et s'étendaient à la gestion. Les sommes que cette compagnie lui a versées comprenaient des services de gestion. Les postes de paiement effectués par l'Ablan Leon Distributors à la compagnie portaient tous sur des services qu'avait fournis Norman Leon, qui n'a pas prouvé, comme il lui incombait de le faire, que le Ministre a eu tort de considérer les postes comme un revenu. Norman Leon a interjeté appel.

Arrêt: l'appel est rejeté. L'intervention de la Nor-Mar dans la fourniture de services de l'appellant à l'Ablan Leon Distributors ne servait aucune fin commerciale utile, elle est donc une feinte et empêche l'appellant d'obtenir gain de cause. Bien qu'il ait existé certains impératifs commerciaux réels, il ne suffit pas d'établir qu'ils sont servis par la constitution de la personne morale qui intervient. Il faut de plus prouver que la transaction ou entente dans laquelle elle intervient a pour objet une fin commerciale authentique. Ce n'est pas le cas en l'espèce. Les conclusions du juge de première instance à l'égard des différences de fait qui distinguent l'affaire de l'appellant de celles des autres contribuables sont justifiées et elles constituent une raison supplémentaire de rejeter l'appel.

APPEL.

COUNSEL:

R. E. Shibley, Q.C., M. L. O'Brien and G. J. Corn for appellant.

N. A. Chalmers, Q.C., and J. Weinstein for respondent.

SOLICITORS:

Shibley, Righton & McCutcheon, Toronto, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

HEALD J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division¹, the effect of which was to restore the re-assessments issued by the respondent in respect of the 1968 and 1969 taxation years of the appellant. By an order made on consent, all relevant evidence adduced at the trial of the action between the Minister of National Revenue and Ablan Leon (1964) Limited (Court File A-226-74) applies to this action.

The appellant is a nephew of the five Leon brothers, (Anthony, Lewie, Edward, George and Joseph, who were involved in Court Action A-226-74 referred to *supra*,) being the son of an older, deceased Leon brother. Appellant has been engaged in the furniture business for about 25 years. Prior to 1956, he assisted his father on a part-time basis while at school, and subsequently was employed in the furniture business carried on by his uncles Anthony, Lewie, Edward and George, in stores located in Welland, Fort Erie, Port Colbourne and Niagara Falls. During the period from 1956 to October of 1962, the appellant owned, managed and operated the Fort Erie store as a sole proprietor. During this same period, the appellant also continued to assist his uncles in their furniture business operations by managing certain stores in the Niagara area. In October of 1962, Nor-Mar Projects Limited (hereafter Nor-Mar) was incorporated. The appellant at all material times was the president of Nor-Mar and owned substantially all of the issued and outstanding shares in the capital of Nor-Mar.

AVOCATS:

R. E. Shibley, c.r., M. L. O'Brien et G. J. Corn pour l'appelant.

N. A. Chalmers, c.r., et J. Weinstein pour l'intimé.

PROCUREURS:

Shibley, Righton & McCutcheon, Toronto, pour l'appelant.

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

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

LE JUGE HEALD: Appel est interjeté d'un jugement de la Division de première instance¹ ayant pour effet de confirmer les nouvelles cotisations établies par l'intimé relativement aux années d'imposition 1968 et 1969 de l'appelant. En vertu d'une ordonnance rendue sur consentement, toute la preuve pertinente déposée au procès de l'action entre le ministre du Revenu national et Ablan Leon (1964) Limited (n° du greffe: A-226-74) s'applique en l'espèce.

L'appelant est le neveu des cinq frères Leon (Anthony, Lewie, Edward, George et Joseph, parties à l'action susmentionnée portant le n° du greffe: A-226-74) et le fils de leur frère aîné, décédé. Depuis environ 25 ans, l'appelant s'occupe de vente de meubles. Avant 1956, il aidait son père à temps partiel, alors qu'il fréquentait encore l'école. Par la suite, il a été employé dans l'entreprise d'ameublement exploitée par ses oncles Anthony, Lewie, Edward et George, dans des magasins situés à Welland, Fort Érié, Port Colbourne et Niagara Falls. Entre 1956 et 1962, l'appelant possédait, gérait et exploitait en qualité de seul propriétaire le magasin situé à Fort Érié. Pendant la même période, l'appelant a également continué à aider ses oncles à exploiter leur entreprise d'ameublement en gérant certains magasins dans la région de Niagara. La Nor-Mar Projects Limited (ci-après appelée Nor-Mar) a été constituée en octobre 1962. A toutes les époques qui nous intéressent, l'appelant était président de la Nor-Mar et détenait réellement toutes les actions émises et en circulation dans le capital de la Nor-Mar.

¹ [1974] 2 F.C. 708.

¹ [1974] 2 C.F. 708.

The items at issue in this appeal are the payments by Ablan Leon Distributors of \$8,000 in 1968 and \$39,000 in 1969 to Nor-Mar, which, by the re-assessments earlier referred to, the Minister deemed to be income of the appellant.

It is the Minister's position that Norman Leon, having devoted his full time during the 1968 and 1969 taxation years to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores of Ablan Leon Distributors, became entitled to receive the above-stated amounts from Ablan Leon Distributors for his services; and that Ablan Leon Distributors, at his request, paid those amounts to Nor-Mar.

It is the appellant's position, on the other hand, that during the 1968 and 1969 taxation years, he was employed by and received a salary from Nor-Mar and that company had an arrangement with Ablan Leon Distributors to provide management services to Ablan Leon Distributors for which services it received management fees. The appellant further submits that, as an employee of Nor-Mar, he devoted time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores of Ablan Leon Distributors and that Nor-Mar was paid the above-stated amounts for said services.

The learned Trial Judge, on the evidence before him, made findings of fact, *inter alia*, which I summarize as follows:

(a) Nor-Mar had no employee of significance other than the appellant who controlled it.

(b) Nor-Mar was without some of the common and usual facilities of a business.

(c) The person actively performing services for Ablan Leon Distributors was Norman Leon. That which was important to the business of Ablan Leon Distributors was the services of Norman Leon, the appellant herein, as distinguished from Nor-Mar.

(d) One difference between the Norman Leon matter on the one hand, and the Anthony Thomas Leon, the Lewie Leon and the Edward Leon, on the other hand, was that Norman Leon was not a shareholder of Ablan Leon (1964) Limited.

Les postes contestés dans cet appel sont les paiements de \$8,000 et \$39,000, effectués en 1968 et 1969 respectivement par Ablan Leon Distributors à la Nor-Mar, que le Ministre, d'après les nouvelles cotisations déjà mentionnées, a considérées comme un revenu de l'appellant.

Le Ministre allègue que, s'étant consacré exclusivement à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors, pendant les années d'imposition 1968 et 1969, Norman Leon a acquis le droit de recevoir les montants susmentionnés et qu'à sa demande, l'Ablan Leon Distributors les a versés à la Nor-Mar.

D'autre part, l'appellant allègue que, durant les années d'imposition 1968 et 1969, il était employé par la Nor-Mar qui lui versait un salaire et que cette compagnie, en vertu d'une entente conclue avec l'Ablan Leon Distributors, fournissait à cette dernière des services de gestion et recevait en contrepartie des honoraires de gestion. L'appellant prétend en outre qu'à titre d'employé de la Nor-Mar, il consacrait une partie de son temps à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors et que la Nor-Mar a reçu les montants susmentionnés en paiement de ces services.

Le savant juge de première instance, d'après la preuve qui lui était présentée, a déterminé les faits que je résume comme suit:

a) La Nor-Mar n'avait pas d'autre employé véritable que l'appellant qui la contrôlait.

b) La Nor-Mar ne disposait pas de l'équipement habituel et ordinaire d'une entreprise.

c) C'est Norman Leon qui fournissait activement des services à l'Ablan Leon Distributors. C'étaient les services de Norman Leon, par opposition à ceux de la Nor-Mar, qui intéressaient l'entreprise de l'Ablan Leon Distributors.

d) L'affaire Norman Leon se distingue des affaires Anthony Thomas Leon, Lewie Leon et Edward Leon en ce que Norman Leon n'était pas actionnaire de l'Ablan Leon (1964) Limited.

(e) The sole purpose of the interposition of Nor-Mar was to reduce the liability for income tax of Norman Leon and those in control of Ablan Leon (1964) Limited were willing to co-operate with the appellant Norman Leon to that end.

It is interesting to observe that the learned Trial Judge found in the case of Norman Leon, as well as in the case of Anthony, Edward and Lewie, that the sole purpose of the interposition of the respective management companies was to reduce the liability for income tax of Norman, Anthony, Edward and Lewie. Notwithstanding this identical finding of fact, the learned Trial Judge found for the individual taxpayers in the case of Anthony, Edward and Lewie while finding for the Minister in the case of Norman.

Quite apart entirely from several factual differences which distinguish the case of Norman Leon from those of Anthony, Edward and Lewie Leon, it is my view that the complete absence of a *bona fide* business purpose for the interposition of Nor-Mar into the provision of Norman Leon's services to Ablan Leon Distributors is sufficient to stamp that transaction a sham and is a circumstance which prevents the appellant from succeeding in this appeal.

There can be no doubt, on the evidence in the case, that there were a number of *bona fide* business purposes for the incorporation of Nor-Mar as indicated by the several other business activities engaged in by it. However, as I said in my judgment in the cases of Anthony, Edward and Lewie Leon (Court Files No. A-232-74; A-233-74; A-234-74), it is not enough to establish a *bona fide* business purpose for the incorporation of the entity being interposed, it is also necessary to establish a *bona fide* business purpose for the transaction or agreement into which the entity is being interposed and that *bona fide* business purpose is lacking in the case of Norman Leon as it was in the cases of Anthony, Edward and Lewie Leon. Therefore, on this ground alone, the appeal must be dismissed.

I said earlier that there were several factual differences distinguishing the case of Norman Leon from those of Anthony, Edward and Lewie Leon. The learned Trial Judge dealt with those

e) L'intervention de la Nor-Mar avait pour seul but de réduire l'assujettissement à l'impôt sur le revenu de Norman Leon et les actionnaires majoritaires de l'Ablan Leon (1964) Limited consentaient à collaborer avec l'appellant Norman Leon à cette fin.

Il est intéressant de noter que le savant juge de première instance a conclu dans l'affaire Norman Leon, aussi bien que dans celles d'Anthony, d'Edward et de Lewie, que l'intervention des compagnies de gestion respectives avaient pour seul but de réduire l'assujettissement à l'impôt de Norman, d'Anthony, d'Edward et de Lewie. Nonobstant ces conclusions de fait identiques, le savant juge de première instance s'est prononcé en faveur des contribuables dans le cas d'Anthony, d'Edward et de Lewie alors qu'il a donné gain de cause au Ministre dans le cas de Norman.

Mises à part plusieurs différences qui distinguent l'affaire de Norman Leon de celles d'Anthony, d'Edward et de Lewie Leon, je suis d'avis que l'intervention de la Nor-Mar dans la fourniture de services de Norman Leon à l'Ablan Leon Distributors ne servait aucune fin commerciale utile, qu'elle est donc feinte et empêche l'appellant d'obtenir gain de cause en l'espèce.

D'après la preuve, il ne fait aucun doute que de réels impératifs commerciaux justifiaient la constitution de la Nor-Mar, ce dont témoignent les nombreuses autres activités commerciales auxquelles elle se livre. Cependant, comme je l'ai dit dans mon jugement sur les affaires Anthony, Edward et Lewie Leon (nos du greffe: A-232-74; A-233-74; A-234-74), il ne suffit pas d'établir que la constitution de la personne morale qui intervient sert une fin commerciale utile, il faut de plus prouver que la transaction ou l'entente dans laquelle elle intervient a pour objet une fin commerciale authentique, ce qui n'est pas plus le cas en l'espèce que ce ne l'était pour Anthony, Edward et Lewie Leon. Par conséquent, pour cette raison seule, il faut rejeter l'appel.

J'ai dit plus haut que de nombreux points distinguent l'affaire Norman Leon de celles d'Anthony, d'Edward et de Lewie Leon. Le savant juge de première instance a traité comme suit de ces diffé-

factual differences at pages 720, 721, 722 and 723 of his judgment as follows:

Nor-Mar Projects Limited, entered into an employment agreement, dated the 1st day of May, 1964 in which the named employers were the same as in the Anthony Thomas Leon, the Edward Leon and Lewie Leon matters. The Nor-Mar Projects Limited agreement is not the same as the agreement in those three other matters.

The services to be rendered by Nor-Mar Projects Limited as set out in its employment agreement are:

1. Leon shall employ Nor-Mar to take charge of and be responsible for all promotion and public relation work which may be required in connection with the operation of any stores owned at this date or may be hereafter acquired.

2. Nor-Mar shall devote its full time and effort to properly complete and fulfill all duties which are normally allocated to a person or corporation charged with promotion and public relations work and specifically in connection with stores engaged in the business herein above referred to.

3. Nor-Mar shall be fully responsible for all decisions which shall be made as to any promotion or public relation activities but in the event there may be a conflict between Leon and Nor-Mar as to a particular course of conduct or operation in connection with any of the stores, the decision of Leon shall always prevail.

Accordingly the total responsibility of Nor-Mar Projects Limited had to do with promotion and public relations and nothing else.

I find that the services which were performed by Norman Leon went far beyond the services (promotion and public relations) which Nor-Mar Limited was to supply pursuant to its agreement. I find that Norman Leon also managed, supervised, oversaw and superintended the operations of some stores.

It might also be pointed out that the respondent's pleading indicates that the services actually performed by Norman Leon were more than matters relating to promotion and public relations.

Paragraph 4 of the reply to notice of appeal in the Norman Leon matter is:

With respect to paragraphs 3 and 4 of the Notice of Appeal, the Respondent says that he, as an employee of Nor-Mar Projects Limited devoted time to the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores of Ablan Leon Distributors and Nor-Mar Projects Limited was paid for those services the sum of

1968	—	\$ 8,000.00
1969	—	\$39,000.00

Of course the Nor-Mar Projects Limited agreement did not provide for supply of services for "the management, supervision, overseeing and superintending of the operations of certain stores".

The provision for remuneration of Nor-Mar Projects Limited in accordance with its agreement was:

rences de fait aux pages 720, 721, 722 et 723 de son jugement:

Le 1^{er} mai 1964, la Nor-Mar Projects Limited conclut un contrat de travail dans lequel le nom des employeurs était le même que dans les affaires Anthony Thomas Leon, Edward Leon et Lewie Leon. Le contrat de la Nor-Mar Projects Limited diffère de celui que l'on retrouve dans ces trois autres affaires.

Voici les services que la Nor-Mar Projects Limited devait fournir aux termes de son contrat d'emploi:

[TRADUCTION] 1. La Leon confiera à la Nor-Mar la charge et la responsabilité de tout le travail de publicité et de relations extérieures qui peut être nécessaire à l'exploitation de tous magasins appartenant à la Leon, qu'ils lui appartiennent présentement ou qu'ils soient acquis postérieurement.

2. La Nor-Mar consacra tout son temps et toutes ses énergies à exercer et à remplir comme il se doit toutes les fonctions qui sont habituellement attribuées à une personne ou à une compagnie chargée du travail de publicité ou de relations extérieures se rapportant particulièrement aux magasins pratiquant le commerce susmentionné.

3. La Nor-Mar sera entièrement responsable de toutes les décisions qui seront prises dans le domaine de la publicité ou des relations extérieures, mais s'il survient un conflit entre la Leon et la Nor-Mar quant à une ligne de conduite ou à une opération donnée concernant l'un des magasins, la décision de la Leon doit toujours prévaloir.

Par conséquent, la responsabilité de la Nor-Mar Projects Limited portait uniquement sur la publicité et les relations extérieures et rien d'autre.

Je conclus que les services exécutés par Norman Leon ont excédé de beaucoup ceux que la Nor-Mar Projects Limited devait fournir en vertu de son contrat (publicité et relations extérieures). Je conclus que Norman Leon a également géré, surveillé, contrôlé et dirigé les opérations de certains magasins.

Les plaidoiries des intimés montrent, pourrait-on également souligner, que les services effectivement exécutés par Norman Leon dépassaient le cadre de la publicité et des relations extérieures.

Le paragraphe 4 de la réponse à l'avis d'appel dans l'affaire Norman Leon se lit comme suit:

[TRADUCTION] Concernant les paragraphes 3 et 4 de l'avis d'appel, l'intimé déclare qu'à titre d'employé de la Nor-Mar Projects Limited, il consacra une partie de son temps à la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins de l'Ablan Leon Distributors, et qu'en paiement de ces services, la Nor-Mar Projects Limited a reçu les montants de

1968	—	\$ 8,000
1969	—	\$39,000

De toute évidence, le contrat de la Nor-Mar Projects Limited ne prévoyait pas l'exécution de services ayant trait à «la gestion, à la surveillance, au contrôle et à la direction des opérations de certains magasins».

La disposition prévoyant la rémunération de la Nor-Mar Projects Limited en conformité de son contrat était la suivante:

Nor-Mar shall be paid for the above services the sum of twelve hundred and fifty dollars (\$1,250.00) per month and it shall in addition be paid a bonus based on the volume of sales achieved in the said stores or any of them, such bonus to be worked out and completed in accordance with a subsequent agreement between the parties hereto.

The "above services" referred to in the remuneration provision would, of course, be the promotion and public relations work which Nor-Mar Projects Limited was to supply. It would not be for managing, supervising, overseeing and superintending the operations of stores.

It is not to be assumed that the services rendered by Norman Leon in managing, supervising, overseeing and superintending operations were done or intended to be done gratuitously. One is impelled to the conclusion that the items of payment by Ablan Leon Distributors which are in issue, namely \$8,000 in the taxation year 1968 and \$39,000 in the taxation year 1969, were for all services performed by Norman Leon including those which were managerial.

If there were services wholly within the category of promotional and public relations along with the managerial services so as to indicate what might be the appropriateness of an apportionment between them no attempt was made at such apportionment. In my opinion the onus for establishing both a right to apportionment and what the apportionment should be would rest on the respondent. He had not met that onus.

I find that the respondent, Norman Leon, has not discharged the onus which is on him to establish that the position of the appellant in connection with the assessments in the Norman Leon matter, the basis for making them or the appellant's relevant assumptions were wrong.

The appeal of the Minister of National Revenue in the Norman Leon matter is allowed. The assessments by the appellant in that matter are restored. The appellant will have his costs in that matter here and below.

In my view, the above findings of the learned Trial Judge are justified on the evidence before him and represent an additional reason for dismissing the appeal.

For the foregoing reasons, the appeal is dismissed with costs.

* * *

RYAN J.: I concur.

* * *

MACKAY D.J.: I agree.

[TRADUCTIONS] En paiement des services susmentionnés, la Nor-Mar recevra le montant de douze cent cinquante dollars (\$1,250) par mois et, en plus, une prime calculée d'après le volume des ventes réalisées dans lesdits magasins ou n'importe quel d'entre eux. Cette prime sera établie et déterminée suivant un contrat subséquent conclu entre les parties.

a Les «services susmentionnés» dans la clause de rémunération concernaient, de toute évidence, le travail de publicité et de relations extérieures que la Nor-Mar Projects Limited s'engageait à fournir. Ils ne visaient pas la gestion, la surveillance, le contrôle et la direction des opérations des magasins.

b Il ne faut pas prendre pour acquis que les services de gestion, de surveillance, de contrôle et de direction des opérations rendus par Norman Leon ont été ou devaient être exécutés gratuitement. On est forcé de conclure que les postes de paiement effectués par l'Ablan Leon Distributors qui sont en litige, savoir \$8,000 pour l'année d'imposition 1968 et \$39,000 pour l'année d'imposition 1969, portaient sur l'ensemble des services exécutés par Norman Leon, y compris les services d'ordre administratif.

c S'il s'agissait de services relevant uniquement de la publicité et des relations extérieures joints aux services d'ordre administratif montrant ainsi l'opportunité d'une répartition entre ces services, rien n'a été tenté pour établir cette répartition. A mon avis, il incomberait à l'intimé d'établir son droit à une répartition et la nature de cette répartition. Il ne l'a pas fait.

d Je conclus que l'intimé Norman Leon n'a pas établi, comme il lui incombait de le faire, que la position de l'appelant dans l'affaire Norman Leon concernant les cotisations, la base de ces cotisations ou les hypothèses de l'appelant était mal fondée.

e L'appel du ministre du Revenu national dans l'affaire Norman Leon est accueilli. Les cotisations établies par l'appelant dans cette affaire sont rétablies. L'appelant recouvrera ses dépens du présent appel.

f L'estime que la preuve dont disposait le savant juge de première instance justifie les conclusions susmentionnées qui constituent une raison supplémentaire de rejeter l'appel.

g Pour les motifs susmentionnés, l'appel est rejeté avec dépens.

h

* * *

LE JUGE RYAN: Je souscris à ces motifs.

* * *

i LE JUGE SUPPLÉANT MACKAY: Je souscris à ces motifs.