

A-156-79

A-156-79

Wilchar Construction Limited (Appellant)**Wilchar Construction Limited (appelante)**

v.

c.

The Queen (Respondent)**La Reine (intimée)**

Court of Appeal, Heald, Le Dain JJ. and Kelly D.J.—Toronto, September 16; Ottawa, October 9, 1981.

Cour d'appel, juges Heald, Le Dain et juge suppléant Kelly—Toronto, 16 septembre; Ottawa, 9 octobre 1981.

Income tax — Income calculation — Appeal from judgment holding that taxpayer might not exclude from its 1968 taxable income the amount of holdbacks and progress claims for which architect's certificates had not issued — From 1962 to 1969, taxpayer reported income including holdbacks and uncertified progress claims — In 1970 and 1971 taxpayer excluded holdbacks but included uncertified progress claims — Whether taxpayer may deduct contingently receivable holdbacks — Nothing in case law or in the Act prohibiting taxpayer from choosing method which has effect of anticipating tax liability — Generally accepted accounting principles require adoption of consistent method from year to year — Taxpayer's reporting for 1962-1969 not on legally incorrect basis — Taxpayer estopped from changing basis of reporting uncertified progress claims — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, ss. 4, 85B(1)(b).

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Appel d'un jugement disant que le contribuable ne peut exclure de son revenu imposable pour l'année 1968 le montant des retenues de garantie et des demandes de paiement partiel à l'égard desquelles les architectes n'avaient pas émis leur certificat — Inclusion des retenues de garantie et des demandes de paiement partiel non certifiées dans le revenu déclaré du contribuable des années 1962 à 1969 — Exclusion des retenues de garantie par le contribuable en 1970 et 1971 mais inclusion des demandes de paiement partiel non certifiées — En cause: la déduction par le contribuable des retenues de garantie recevables éventuellement — Aucune interdiction jurisprudentielle ni légale obligeant le contribuable à choisir une méthode ayant pour effet d'anticiper l'impôt — Adoption d'une même méthode d'année en année exigée par les principes comptables généralement reconnus — Déclarations du contribuable de 1962 à 1969 fondées sur une interprétation non erronée du droit — Fin de non-recevoir opposée au changement par le contribuable de l'imputation des demandes de paiement partiel non certifiées — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 4, 85B(1)b).

Appeal from part of the trial judgment wherein it was held that the appellant was not entitled to exclude from its 1968 taxable income the net amount of holdbacks and progress claims for which architect's certificates had not issued on or before July 31, 1968. In its tax returns for 1962 to 1969 inclusive, the appellant consistently reported its income including holdbacks and uncertified progress claims which were outstanding at the end of the taxation year in the calculation of its income. In 1970 and 1971, the appellant excluded holdbacks but continued to include uncertified progress claims in its income calculations. The Minister reassessed the appellant's 1967 and 1968 returns. He did not reassess in respect of the matter in issue. The issue is whether the appellant is entitled to deduct holdbacks which are contingently receivable. The appellant submits that, pursuant to the *Colford* and *Guay* decisions, accounts receivable contingently owing to a taxpayer do not constitute income for tax purposes; that neither generally accepted accounting principles nor the appellant's consistent reporting of income on a legally incorrect basis can prevail over this principle; and, that the appellant is not precluded by the doctrine of estoppel from insisting that it be assessed for 1968 in accordance with this principle.

Appel portant uniquement sur la partie du jugement de la Division de première instance où il a été décidé que l'appelante n'avait pas le droit d'exclure de son revenu imposable pour l'année 1968 le montant net des retenues de garantie et des demandes de paiement partiel à l'égard desquelles les architectes n'avaient pas émis leur certificat au 31 juillet 1968. Dans ses déclarations d'impôt pour les années 1962 à 1969 inclusive, l'appelante a toujours tenu compte, dans le calcul de son revenu, des retenues de garantie et des demandes de paiement partiel non certifiées qui demeuraient impayées à la fin de l'année d'imposition. En 1970 et 1971, l'appelante a exclu de ce calcul les retenues de garantie tout en continuant d'y inclure les demandes de paiement partiel non certifiées. Le Ministre a émis de nouvelles cotisations à l'égard des déclarations de l'appelante pour les années 1967 et 1968; il n'a pas émis une nouvelle cotisation qui se rapporte à la question en litige. Il échet d'examiner si l'appelante a droit de déduire les retenues de garantie éventuellement recevables. L'appelante soutient que les arrêts *Colford* et *Guay* établissent que les créances recevables éventuellement par un contribuable ne constituent pas un revenu imposable; que ni les principes comptables généralement reconnus ni le fait que l'appelante ait toujours déclaré ses revenus en se fondant sur une interprétation erronée du droit, ne peuvent l'emporter sur ce principe; et qu'aucune fin de non-recevoir ne peut être opposée à l'appelante lorsqu'elle exige d'être cotisée à l'égard de 1968 conformément à ce principe.

Held, the appeal is dismissed. In the case at bar, the taxpayer did not exclude contingent accounts receivable in any of its returns for the years 1962 to 1969 inclusive. The *Colford* case does not decide that in a factual situation like the present one where the taxpayer chose to include subject amounts in its 1968 taxation year, and the Minister agreed thereto, such a practice is prohibited by paragraph 85B(1)(b) of the *Income Tax Act*. All that *Colford* is authority for, where the facts are as in this case, is that the Minister could not require the taxpayer to take subject amounts into income. The method chosen by the appellant and accepted by the Minister had the effect of anticipating rather than deferring tax liability. Nothing in the *Colford* judgment or in the provisions of the Act prohibits the adoption of this method of anticipating tax liability. Paragraph 85B(1)(b) does not prohibit such a method. All that paragraph provides is that where an amount is, at law, receivable, the taxpayer is required to include that amount. The paragraph is silent with respect to other amounts. The item here in issue is such an other amount since it was only contingently receivable in 1968. Section 4 of the *Income Tax Act* provides that "Subject to the other provisions of this Part, income for a taxation year from a business . . . is the profit therefrom for the year". There are no "other provisions" in the Act which prohibit the method used by the appellant for the taxation years 1962 to 1969 inclusive. Accordingly, the computation of that profit is to be determined by generally accepted accounting principles which require that the method employed be consistent from year to year. The *Guay* decision simply reaffirms the principle set out in *Colford*. Since the appellant's consistent reporting of income for the years 1962 to 1969 inclusive was not on a "legally incorrect basis", it follows that the second submission is not acceptable since its validity is based on the correctness of the first submission. Dealing with the final submission, since the method of reporting chosen by the appellant is not contrary to law, there is no legal bar to estoppel. The Trial Judge was correct in holding that the appellant was estopped from changing the basis upon which the uncertified progress claims are to be treated in the calculation of its profit for 1968.

Minister of National Revenue v. John Colford Contracting Co. Ltd. [1960] Ex.C.R. 433, affirmed by [1962] S.C.R. viii, explained. *J. L. Guay Ltée v. Minister of National Revenue* [1971] F.C. 237, explained. *Dominion Taxicab Association v. Minister of National Revenue* [1954] S.C.R. 82, referred to. *Ostime (Inspector of Taxes) v. Duple Motor Bodies, Ltd.* [1961] 2 All E.R. 167, referred to. *Western Smallware & Stationery Co. Ltd. v. Minister of National Revenue* [1972] F.C. 437, referred to. *Woon v. Minister of National Revenue* [1951] Ex.C.R. 18, referred to. *Ken Steeves Sales Ltd. v. Minister of National Revenue* [1955] Ex.C.R. 108, referred to. *Moulds v. The Queen* [1977] 2 F.C. 487, referred to. *Greenwood v. Martins Bank, Ltd.* [1933] A.C. 51, referred to.

INCOME tax appeal.

Arrêt: l'appel est rejeté. En l'espèce, le contribuable n'a pas exclu les créances recevables éventuellement d'aucune de ses déclarations pour les années 1962 à 1969 inclusivement. L'arrêt *Colford* n'a pas décidé que l'alinéa 85B(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* interdit au contribuable de choisir, comme en l'espèce, d'inclure les sommes dont s'agit pour l'année d'imposition 1968, et au Ministre d'y consentir, comme en l'espèce. L'arrêt *Colford* ne peut être cité à titre de précédent, lorsque les faits d'une affaire sont semblables à ceux de l'espèce, que pour le principe selon lequel le Ministre ne peut exiger du contribuable une déclaration qualifiant les sommes en cause de revenus. La méthode choisie par l'appelante, et acceptée par le Ministre, a pour effet d'anticiper l'impôt et non de le différer. Rien dans l'arrêt *Colford* ni dans les dispositions de la Loi ne défend l'adoption de cette méthode d'anticiper l'impôt. L'alinéa 85B(1)(b) n'interdit pas d'employer pareille méthode. Cet alinéa exige du contribuable, pour l'inclusion d'une somme, qu'elle constitue, en droit, une somme recevable. L'alinéa n'édicte aucune règle à l'égard des autres sommes. En l'espèce, les sommes en litige n'ont pas le caractère de sommes recevables parce qu'elles n'étaient qu'éventuellement recevables au cours de 1968. L'article 4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* porte que «Sous réserve des autres dispositions de la présente Partie, le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une entreprise . . . est le bénéfice en découlant pour l'année». Il n'y a pas d'«autres dispositions» de la Loi qui interdisent à l'appelante d'employer la méthode dont elle s'est servie pour les années d'imposition 1962 à 1969 inclusivement. En conséquence, le calcul de ces bénéfices s'effectuera selon les principes comptables généralement reconnus, lesquels exigent que la même méthode soit employée d'année en année. L'arrêt *Guay* ne fait que confirmer le principe énoncé dans *Colford*. Comme les déclarations de revenu uniformes de l'appelante pendant les années 1962 à 1969 inclusivement ne reposent pas sur une «interprétation erronée du droit», il s'ensuit que le deuxième argument n'est pas acceptable puisque sa justesse se fonde sur la justesse du premier argument. Quant au dernier argument, comme la méthode choisie par l'appelante pour déclarer son revenu n'est pas contraire au droit, rien n'empêche juridiquement d'invoquer une fin de non-recevoir. Le juge de première instance a eu raison de juger que l'appelante n'était plus recevable à changer l'imputation des demandes de paiement partiel non certifiées dans le calcul de ses bénéfices de l'année 1968.

Jurisprudence: décisions interprétées: *Le ministre du Revenu national c. John Colford Contracting Co. Ltd.* [1960] R.C.É. 433, confirmée par [1962] R.C.S. viii; *J. L. Guay Ltée c. Le ministre du Revenu national* [1971] C.F. 237. Décisions citées: *Dominion Taxicab Association c. Le ministre du Revenu national* [1954] R.C.S. 82; *Ostime (Inspector of Taxes) c. Duple Motor Bodies, Ltd.* [1961] 2 All E.R. 167; *Western Smallware & Stationery Co. Ltd. c. Le ministre du Revenu national* [1972] C.F. 437; *Woon c. Le ministre du Revenu national* [1951] R.C.É. 18; *Ken Steeves Sales Ltd. c. Le ministre du Revenu national* [1955] R.C.É. 108; *Moulds c. La Reine* [1977] 2 C.F. 487; *Greenwood c. Martins Bank, Ltd.* [1933] A.C. 51.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

J. M. Clow for appellant.
W. J. A. Hobson, Q.C. and *R. E. Taylor* for
 respondent.

SOLICITORS:

Goodman and Carr, 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 against that part only of the judgment of the Trial Division [[1979] 2 F.C. 220] wherein it was held that the appellant "... is not entitled to exclude from its 1968 taxable income the sum of \$227,171 being the net amount of holdbacks and progress claims for which architect's certificates had not issued on or before July 31, 1968."

In the Trial Division [at page 221], the parties filed a statement of agreed facts, dated November 1, 1974, which reads as follows (see A.B., page 318):

1. The parties agree that as of July 31, 1968, there was a total of \$452,123 of accounts receivable of the Appellant for which architect's certificates had to be issued before the Company was entitled to receive payment and for which such certificates had not been issued on or before July 31, 1968.
2. The parties further agree that the Appellant overstated certain accounts payable as of July 31, 1968 in a total amount of \$57,426. In addition, the Appellant incorrectly treated as part of its costs incurred in 1968 a total of \$167,526 in respect of work done for it by subcontractors for which architect's certificates had to be issued before the Appellant was liable to make payment and for which such certificates had not been issued on or before July 31, 1968.
3. The net effect of these adjustments, if allowed, is to reduce the Appellant's 1968 income by \$227,171, which totally eliminates its taxable income for 1968 and results in a loss which is deductible in computing its taxable income for 1967.

Additionally, there was one witness at trial, namely, Robert Arthur Weavers, the official of the Department of National Revenue who conducted the investigations that led to the assessment in issue.

AVOCATS:

J. M. Clow pour l'appelante.
W. J. A. Hobson, c.r. et *R. E. Taylor* pour
 l'intimée.

PROCUREURS:

Goodman and Carr, Toronto, pour l'appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour
 l'intimée.

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

LE JUGE HEALD: La Cour est saisie d'un appel qui porte uniquement sur la partie du jugement de la Division de première instance [[1979] 2 C.F. 220] où il a été décidé que l'appelante [TRADUCTION] «... n'a pas le droit d'exclure de son revenu imposable pour l'année 1968 la somme de \$227,171 qui constitue le montant net des retenues de garantie et des demandes de paiement partiel à l'égard desquelles les architectes n'avaient pas émis leur certificat au 31 juillet 1968.»

Les parties ont produit un exposé conjoint des faits, en date du 1^{er} novembre 1974, devant la Division de première instance [à la page 221], lequel porte (voir D.A., page 318):

- [TRADUCTION] 1. Les parties conviennent qu'au 31 juillet 1968 la compagnie appelante avait \$452,123 de créances qui ne deviendraient exigibles qu'à l'émission des certificats des architectes et que les certificats en question n'étaient pas encore émis à cette date.
2. Les parties conviennent en outre que l'appelante a grossi de \$57,426 le total de certaines de ses dettes arrêtées au 31 juillet 1968. Par ailleurs, elle a indûment inclus dans les frais qu'elle a subis en 1968 la somme de \$167,526 qu'elle devait à ses sous-traitants pour les travaux qu'ils avaient exécutés pour son compte, somme qui ne deviendrait exigible qu'à l'émission des certificats par les architectes, lesquels certificats n'étaient pas encore émis à cette date.
3. Eussent-ils été admis, ces calculs auraient pour effet de diminuer de \$227,171 le revenu de l'appelante en 1968, réduisant ainsi à néant son revenu imposable de 1968 et créant une perte qu'elle aurait pu déduire de son revenu imposable de 1967.

De plus, un témoin a été entendu au procès, soit Robert Arthur Weavers, un fonctionnaire du ministère du Revenu national, dont l'intervention a conduit à l'établissement de la cotisation en litige.

In its tax returns for the years 1962 to 1969 inclusive, the appellant consistently reported its income including holdbacks and uncertified progress claims¹ which were outstanding at the end of the taxation year (July 31 in each of the above years) in the calculation of its income. For its 1970 and 1971 taxation years, the appellant excluded holdbacks but continued to include uncertified progress claims in its income calculations. On December 29, 1971, the Minister reassessed the appellant's 1967 and 1968 returns, dealing therein with a number of items no longer in dispute between the parties. He did not, however, reassess in respect of the matter in issue in the Trial Division and in this Court because the Minister did not object to the appellant's reporting of its holdbacks and uncertified progress claims as receivable and payable since experience in past years had demonstrated that this method had the effect of anticipating, rather than deferring tax liability. The matter was however raised by the appellant on March 15, 1972, when it filed notices of objection in respect of the 1967 and 1968 taxation years. It claimed, *inter alia*, to be entitled to deduct holdbacks which are contingently receivable, in the sum of \$117,552 for 1967 and in the sum of \$90,013 for 1968. The Minister took no action on these notices of objection and, on March 14, 1974, the appellant in its notice of appeal to the Tax Review Board reasserted that right.

At the hearing of the appeal, counsel for the appellant made three basic submissions which may be summarized as follows:

1. Accounts receivable contingently owing to a taxpayer do not constitute income for tax pur-

¹ I use the term "holdback" herein to mean holdbacks prescribed pursuant to the provisions of the *Mechanics' Lien Act*, R.S.O. 1980, c. 261. The term "uncertified progress claims" as used herein, means progress claims for which architect's certificates have not yet issued.

Dans ses déclarations d'impôt sur le revenu pour les années 1962 à 1969 inclusivement, l'appelante a toujours tenu compte, dans le calcul de son revenu, des retenues de garantie et des demandes de paiement partiel non certifiées¹ qui demeureraient impayées à la fin de l'année d'imposition (soit le 31 juillet de chacune des années mentionnées ci-dessus). Pour ce qui est des années d'imposition 1970 et 1971, l'appelante a exclu de ce calcul les retenues de garantie tout en continuant d'y inclure les demandes de paiement partiel non certifiées. Le Ministre a émis de nouvelles cotisations le 29 décembre 1971 à l'égard des déclarations de l'appelante pour les années 1967 et 1968. Ces nouvelles cotisations se rapportaient à de nombreux points qui ne sont plus contestés par les parties. Le Ministre n'a toutefois pas émis une nouvelle cotisation qui se rapporte à la question en litige devant la Division de première instance et devant cette Cour. En effet, le Ministre ne s'opposait pas à ce que l'appelante fasse état de ses retenues de garantie et de ses demandes de paiement partiel non certifiées à titre de créances et de dettes, parce que l'expérience des années antérieures lui avait enseigné que cette méthode avait pour effet d'anticiper l'impôt et non de le différer. Cette question a cependant été soulevée par l'appelante le 15 mars 1972, lorsqu'elle a signifié des avis d'opposition à l'égard des années d'imposition 1967 et 1968. Elle a, entre autres choses, revendiqué le droit de déduire \$117,522 en 1967 et \$90,013 en 1968 à titre de retenues de garantie à recevoir éventuellement. Le Ministre n'ayant pas donné suite à ses avis d'opposition, l'appelante a de nouveau, le 14 mars 1974, fait valoir son droit dans son avis d'appel à la Commission de révision de l'impôt.

A l'audition de cet appel, l'avocat de l'appelante a soutenu trois arguments principaux qui peuvent se résumer comme suit:

1. Les créances recevables éventuellement par un contribuable ne constituent pas un revenu

¹ L'emploi ici les mots «retenues de garantie» pour désigner les retenues de garantie que prévoient les dispositions du *Mechanics' Lien Act*, S.R.O. 1980, c. 261. Les mots «demandes de paiement partiel non certifiées» désignent ici les demandes de paiement partiel à l'égard desquelles les architectes n'ont pas encore émis leur certificat.

poses. In support of this principle, counsel relies on the *Colford* and *Guay* decisions².

2. Neither generally accepted accounting principles nor the appellant's consistent reporting of income on a legally incorrect basis can prevail over the legal principle set out in No. 1 *supra*.

3. The appellant is not precluded by the doctrine of estoppel from insisting that it be assessed for its 1968 taxation year in accordance with principle No. 1 *supra*.

I turn now to the first submission advanced by counsel for the appellant as summarized *supra*. The appellant submits that the *Colford* and *Guay* cases (*supra*) are authorities for the legal principle that, in order for an item of revenue to be receivable, it must be an amount for which all the necessary steps have been taken to establish the taxpayer's right to take action to collect such amount, even if his right of action cannot be commenced until some future time and, that, accordingly, accounts receivable which are only contingently owing to the taxpayer do not constitute income for tax purposes. He submits further that the learned Trial Judge erred in law in holding that the method of reporting income for tax purposes approved in the *Colford* and *Guay* cases (*supra*) is permissive and not mandatory. Dealing with the *Colford* case (*supra*), in that case, the taxpayer was a subcontractor who furnished and installed plumbing, heating, air conditioning and ventilation equipment. It received from the prime contractor monthly progress payments for either 85% or 90% of the work done, the remaining 15% or 10% as the case may be, was retained as a holdback³. Final payment was made when the project was completed and the certificate of the architect or engineer specified in the particular contract was issued that the work was satisfactory. For the taxation year 1953, the taxpayer did not

² *M.N.R. v. John Colford Contracting Co. Ltd.* [1960] Ex.C.R. 433, affirmed by the Supreme Court of Canada [1962] S.C.R. viii; *J. L. Guay Ltée v. M.N.R.* [1971] F.C. 237.

³ It seems clear from the *Colford* judgment that "holdback" as used therein is used in the wider sense and includes "uncertified progress claims".

imposable. A l'appui de ce principe, l'avocat de l'appelante cite les arrêts *Colford* et *Guay*².

2. Ni les principes comptables généralement reconnus ni le fait que l'appelante ait toujours déclaré ses revenus en se fondant sur une interprétation erronée du droit, ne peuvent l'emporter sur le principe juridique énoncé au paragraphe n° 1 ci-dessus.

3. Aucune fin de non-recevoir ne peut être opposée à l'appelante lorsqu'elle exige d'être cotisée à l'égard de son année d'imposition 1968 conformément au principe énoncé au n° 1 ci-dessus.

J'examinerai d'abord le premier argument plaidé par l'avocat de l'appelante, tel qu'il est résumé plus haut. L'appelante soutient que les arrêts *Colford* et *Guay* (précités) sont des précédents qui établissent le principe juridique selon lequel un revenu n'est recevable que s'il s'agit d'une somme à l'égard de laquelle le contribuable a franchi toutes les étapes nécessaires à l'établissement de son droit de prendre action en vue de percevoir cette somme, même si son droit d'action ne peut être exercé immédiatement. L'appelante soutient donc que les créances qui constituent seulement des sommes éventuellement recevables par le contribuable, ne forment nullement un revenu aux fins de l'impôt. De plus, l'appelante soutient que le juge de première instance a commis une erreur en droit lorsqu'il a jugé que la méthode de déclaration du revenu aux fins de l'impôt entérinée par les arrêts *Colford* et *Guay* (précités), est une méthode permise, mais nullement impérative. Dans *Colford* (précité), le contribuable était un sous-entrepreneur qui vendait et posait du matériel de plomberie, de chauffage, de climatisation et de ventilation. Il recevait chaque mois de l'entrepreneur principal des paiements partiels qui couvraient de 85% à 90% de la valeur du travail effectué, alors que l'entrepreneur principal conservait un solde de 10% à 15%, selon le cas, à titre de retenue de garantie³. Le paiement final intervenait lorsque le

² *M.R.N. c. John Colford Contracting Co. Ltd.* [1960] R.C.É. 433, confirmé par la Cour suprême du Canada à [1962] R.C.S. viii; *J. L. Guay Ltée c. M.N.R.* [1971] C.F. 237.

³ A la lecture du jugement rendu dans l'arrêt *Colford*, il me semble évident que le juge y emploie l'expression «retenue de garantie» au sens large et que cette expression comprend les «demandes de paiement partiel non certifiées».

report progress payments of \$80,000 actually received or holdbacks of \$67,000 not yet received relating to three contracts not completed, a large one in Ontario and two smaller ones in Quebec. The Court decided firstly that the payments of \$80,000 actually received in 1953 were properly taxable in 1953 under the *Income Tax Act*. It decided further that in the case of that portion of the holdbacks where architect's or engineer's certificates had been received in the taxation year 1953, that portion was properly taxable in 1953 as "amounts receivable" in 1953 within the meaning of paragraph 85B(1)(b) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148⁴ notwithstanding that they were not payable in that taxation year under the terms of the contract. However, in the case of the remaining portion of the holdback where the engineer's or architect's certificate did not issue until subsequent years, the Court held that this portion was not an "amount receivable" within said paragraph 85B(1)(b) *supra*.

In my view, it is important to note that in *Colford (supra)* it was the Minister who was seeking to include in the 1953 income "amounts receivable" which, in the view of the Court, were not "amounts receivable" because of the contingency factor above discussed. I agree with the

⁴ Said paragraph 85B(1)(b) as it applied to the taxation year 1953 reads as follows:

85B. (1) In computing the income of a taxpayer for a taxation year,

(b) every amount receivable in respect of property sold or services rendered in the course of the business in the year shall be included notwithstanding that the amount is not receivable until a subsequent year unless the method adopted by the taxpayer for computing income from the business and accepted for the purpose of this Part does not require him to include any amount receivable in computing his income for a taxation year unless it has been received in the year;

Note—The said paragraph applies also to the taxation year herein under review, i.e. 1968.

projet était terminé et que l'architecte ou l'ingénieur nommé au contrat avait émis le certificat attestant la conformité du travail. Pour l'année d'imposition 1953, le contribuable n'avait pas déclaré, à l'égard de trois contrats en cours, soit un contrat important en Ontario et deux autres de moindre importance au Québec, des paiements partiels qu'il avait effectivement reçus et qui s'élevaient à \$80,000, ni des retenues de garantie qu'il n'avait pas encore reçues et qui s'élevaient à \$67,000. La Cour a jugé en premier lieu que les paiements totalisant \$80,000, effectivement reçus durant l'année 1953, étaient à bon droit imposables en 1953, conformément aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. De plus, la Cour a jugé que la partie des retenues de garantie, à l'égard de laquelle des certificats d'architectes ou d'ingénieurs avaient été reçus pendant l'année d'imposition 1953, était à bon droit imposable en 1953, à titre de «montants recevables» en 1953, au sens de l'alinéa 85B(1)(b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148⁴, et cela même si, en vertu des dispositions du contrat, ces sommes n'étaient pas payables pendant cette année d'imposition. Toutefois, la Cour a jugé que l'autre partie des retenues de garantie, celle à l'égard de laquelle un certificat de l'ingénieur ou de l'architecte n'a été émis que dans une année postérieure, ne constituait pas un «montant recevable» visé par ledit alinéa 85B(1)(b), précité.

Je crois qu'il est important de signaler que c'est le Ministre qui, dans *Colford* (précité), cherchait à inclure dans le revenu de l'année 1953 des «montants recevables» que la Cour a jugé ne pas constituer des «montants recevables», à cause de leur caractère éventuel qui a été discuté plus haut. Je

⁴ Cet alinéa 85B(1)(b), tel que rédigé pendant l'année d'imposition 1953, porte:

85B. (1) Dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

b) tout montant recevable à l'égard de biens vendus ou de services rendus dans le cours de l'entreprise pendant l'année doit être inclus, nonobstant le fait que le montant n'est pas recevable avant une année subséquente, à moins que la méthode adoptée par le contribuable pour le calcul du revenu provenant de l'entreprise et acceptée aux fins de la présente Partie ne l'astreigne pas à inclure, dans le calcul de son revenu pour une année d'imposition, un montant recevable, sauf s'il a été reçu dans l'année;

N.B.: Le même alinéa s'applique également à l'année d'imposition sous étude en l'espèce, soit l'année 1968.

learned Trial Judge that the *Colford* case (*supra*) is authority for the proposition that a taxpayer may exclude such amounts. But in the case at bar, the taxpayer did not exclude such amounts in any of its returns for the years 1962 to 1969 inclusive. I do not read the *Colford* case (*supra*) as deciding that in a factual situation like the present one where the taxpayer chose to include subject amounts in its 1968 taxation year, and the Minister agreed thereto, such a practice is prohibited by paragraph 85B(1)(b) of the Act. All that *Colford* (*supra*) is authority for, in my opinion, where the facts are as in this case, is that the Minister could not require the taxpayer to take subject amounts into income. As stated earlier herein, the method chosen by the appellant and accepted by the Minister had the effect of anticipating rather than deferring tax liability. I can find nothing in the *Colford* (*supra*) judgment or in the provisions of the Act which prohibits the adoption of this method of anticipating tax liability. Paragraph 85B(1)(b) does not, in my view, prohibit such a method. All that paragraph provides is that where an amount is, at law⁵, receivable, the taxpayer is required to include that amount. The paragraph is silent with respect to other amounts. The item here in issue is such an other amount since it was only contingently receivable in the taxation year 1968.

Section 4 of the *Income Tax Act* provides that:

4. Subject to the other provisions of this Part, income for a taxation year from a business . . . is the profit therefrom for the year.

As above stated, I have been unable to find any "other provisions" in the Act which prohibit the method used by the appellant in this case for the taxation years 1962 to 1969 inclusive. Accordingly, the computation of that profit is to be determined by generally accepted accounting

⁵ I use the phrase "at law" having regard to the *Colford* decision.

conviens avec le juge de première instance que l'arrêt *Colford* (précité) constitue un précédent à l'appui du principe selon lequel un contribuable peut exclure de telles sommes de son revenu. Toutefois, en l'espèce, le contribuable n'a pas exclu ces sommes d'aucune de ses déclarations pour les années 1962 à 1969 inclusivement. D'après moi, l'arrêt *Colford* (précité) n'a pas décidé que l'alinéa 85B(1)b) de la Loi interdit au contribuable de choisir, comme en l'espèce, d'inclure les sommes dont s'agit dans son année d'imposition 1968, et au Ministre d'y consentir, comme en l'espèce. Je crois que l'arrêt *Colford* (précité) ne peut être cité à titre de précédent, lorsque les faits d'une affaire sont semblables à ceux de l'espèce, que pour le principe selon lequel le Ministre ne peut exiger que le contribuable déclare les sommes en cause à titre de revenus. Comme je le disais plus haut, la méthode choisie par l'appelante et acceptée par le Ministre a pour effet d'anticiper l'impôt et non de le différer. Je suis dans l'incapacité de trouver quoi que ce soit, dans l'arrêt *Colford* (précité) ou dans les dispositions de la Loi, qui défende l'adoption de cette méthode qui anticipe l'impôt. Selon moi, l'alinéa 85B(1)b) n'interdit pas d'employer pareille méthode. Cet alinéa n'exige du contribuable l'inclusion d'une somme que si elle constitue, en droit⁵, une somme recevable. L'alinéa n'édicte aucune règle à l'égard des sommes qui ne constituent pas des sommes recevables. En l'espèce, les sommes en litige n'ont pas le caractère de sommes recevables parce qu'elles n'étaient qu'éventuellement recevables au cours de l'année d'imposition 1968.

g

L'article 4 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* porte:

4. Sous réserve des autres dispositions de la présente Partie, le revenu provenant, pour une année d'imposition, d'une entreprise . . . est le bénéfice en découlant pour l'année.

Comme je l'ai précédemment mentionné, j'ai été incapable de trouver d'"autres dispositions" de la Loi qui interdiraient à l'appelante d'employer la méthode dont elle s'est, en l'espèce, servie pour les années d'imposition 1962 à 1969 inclusivement. En conséquence, le calcul de ces bénéfices s'effectuera

⁵ J'emploie les mots «en droit» pour tenir compte de l'arrêt *Colford*.

principles⁶ which require that the method employed be consistent from year to year⁷. In my opinion, these principles have been adhered to in this case.

The *Guay* decision referred to *supra* simply reaffirms the principle set out in *Colford (supra)* and does not, in my view, add to or extend that principle in any way. Whereas *Colford (supra)* deals with amounts receivable, *Guay (supra)* deals with amounts payable but the principle set out in both cases is, in my view, the same.

Turning now to the appellant's second basic submission as set forth *supra*, since I do not agree that the appellant's consistent reporting of income for the years 1962 to 1969 inclusive was on a "legally incorrect basis" it follows for the reasons stated *supra* that I do not accept this second submission since its validity is necessarily based on the correctness of the first submission.

Dealing now with the appellant's final submission to the effect that estoppel does not lie in this case, counsel relied heavily on four decisions of the Exchequer Court and the Trial Division⁸. The basic principle enunciated in those decisions is succinctly stated in *Phipson on Evidence*, 8th Edition, page 667 as follows:

Estoppels of all kinds, however, are subject to one general rule: they cannot override the law of the land Thus, where a particular formality is required by statute, no estoppel will cure the defect

Since in my view, the method of reporting chosen herein by the appellant, and accepted by the respondent is not contrary to law, for the reasons set forth herein, the legal principle enunciated in *Phipson (supra)* and in the four cases set forth

⁶ See *Dominion Taxicab Association v. M.N.R.* [1954] S.C.R. 82 at p. 85.

⁷ See *Ostime (Inspector of Taxes) v. Duple Motor Bodies, Ltd.* [1961] 2 All E.R. 167 at p. 175.

⁸ *Western Smallware & Stationery Co. Ltd. v. M.N.R.* [1972] F.C. 437 per Cattanach J.; *Woon v. M.N.R.* [1951] Ex.C.R. 18 per Cameron J.; *Ken Steeves Sales Limited v. M.N.R.* [1955] Ex.C.R. 108 per Cameron J.; *Moulds v. The Queen* [1977] 2 F.C. 487 per Marceau J.

selon les principes comptables généralement reconnus⁶, lesquels exigent que la même méthode soit employée d'année en année⁷. Je pense que ces principes ont été respectés en l'espèce.

^a L'arrêt *Guay* cité plus haut n'a pour effet que de confirmer le principe énoncé dans *Colford* (précité) et, selon moi, n'ajoute rien à ce principe et n'en étend aucunement la portée. Alors que l'arrêt *Colford* (précité) porte sur des sommes recevables, l'arrêt *Guay* (précité) porte sur des sommes payables; toutefois, à mon avis, ces deux arrêts énoncent le même principe.

^c Quant au deuxième argument principal de l'appelante, formulé plus haut, je le rejette parce que je ne peux souscrire à l'argument selon lequel les déclarations de revenu uniformes de l'appelante pendant les années 1962 à 1969 inclusivement reposent sur une «interprétation erronée du droit». ^d Pour les motifs énoncés plus haut, je ne peux donc souscrire à ce deuxième argument parce que sa justesse se fonde nécessairement sur la justesse du premier argument.

^e Quant au dernier argument de l'appelante selon lequel aucune fin de non-recevoir ne peut lui être opposée en l'espèce, son avocat s'appuie fortement sur quatre jugements rendus par la Cour de l'Échiquier et par la Division de première instance⁸. Le principe fondamental qu'énoncent ces quatre décisions se trouve succinctement exposé comme suit dans *Phipson on Evidence*, 8^e édition, à la page 667:

[TRADUCTION] Les fins de non-recevoir, quelles qu'elles soient, restent cependant soumises à une règle générale: elles ne peuvent aller à l'encontre des lois d'application générale Ainsi, lorsqu'une loi impose des mesures particulières, aucune fin de non-recevoir ne pourra valider son inobservation

^h J'estime, pour les motifs déjà exposés, que la méthode choisie en l'espèce par l'appelante pour déclarer son revenu, et acceptée par l'intimée, n'est pas contraire au droit. En conséquence, le principe juridique invoqué par l'appelante, qui est énoncé

⁶ Voir *Dominion Taxicab Association c. M.R.N.* [1954] R.C.S. 82 à la p. 85.

⁷ Voir *Ostime (Inspector of Taxes) c. Duple Motor Bodies, Ltd.* [1961] 2 All E.R. 167 à la p. 175.

⁸ *Western Smallware & Stationery Co. Ltd. c. M.R.N.* [1972] C.F. 437, par le juge Cattanach; *Woon c. M.R.N.* [1951] R.C.É. 18, par le juge Cameron; *Ken Steeves Sales Limited c. M.R.N.* [1955] R.C.É. 108, par le juge Cameron; *Moulds c. La Reine* [1977] 2 C.F. 487, par le juge Marceau.

supra and relied on by the appellant do not have any relevance to the situation in the case at bar.

Having concluded that there is no legal bar to estoppel, the only remaining question to consider is whether, on the facts of this case, the necessary elements of estoppel have been established. In this regard, it is my opinion that the learned Trial Judge was correct in holding that the appellant was estopped from changing the basis upon which the uncertified progress claims are to be treated in the calculation of its profit for its 1968 taxation year. The essential elements of an estoppel have often been stated as follows:

- (1) a representation intended to induce a course of conduct on the part of the person to whom the representation is made;
- (2) an act resulting from the representation by the person to whom the representation was made; and
- (3) detriment to such person as a consequence of the act⁹.

The learned Trial Judge stated the essential facts on this issue [at pages 225-227] as follows (see A.B., pages 323-324):

The defendant reported, in its 1968 tax return, income based on a profit calculation that included the uncertified progress claims made by and upon it. That was consistent with the way it had calculated its profit since 1962 and would continue to report it through 1971. In both its notices of objection and notice of appeal to the Tax Review Board, it referred to holdbacks "contingently receivable" and "not legally receivable" in its 1967 and 1968 taxation years. It did not refer to the uncertified progress claims.

The allegations of fact in paragraphs 3, 4 and 5 of the notice of appeal are not true. The defendant had not deducted holdbacks totalling \$117,552 and \$90,013 respectively in computing its 1967 and 1968 income nor, by the notices of re-assessment, had the Minister increased the defendant's income by those amounts. I considered it necessary to make those findings and recited those paragraphs because, in these proceedings, the defendant did not find it necessary to repeat them, being content to take as its points of departure the statement of agreed facts and the decision of the Tax Review Board.

The defendant did indicate a desire to change its method of accounting in so far as holdbacks were concerned when such a change could have been effected for 1968 at a time when any consequential adjustments of its 1969 income could have been

dans *Phipson* (précité) et qui se retrouve dans les quatre décisions mentionnées ci-dessus, n'est en l'espèce d'aucune pertinence.

Ayant conclu que rien n'empêche juridiquement l'intimée d'invoquer une fin de non-recevoir, il me reste seulement à déterminer si, en l'espèce, les éléments essentiels d'une fin de non-recevoir ont été prouvés. Sur ce point, je crois que le juge de première instance a eu raison de juger que l'appelante n'est plus recevable à changer l'imputation des demandes de paiement partiel non certifiées dans le calcul de ses bénéfices de l'année d'imposition 1968. Les éléments essentiels d'une fin de non-recevoir ont souvent été formulés comme suit:

- (1) une affirmation qui a pour but d'inciter la personne à qui elle est faite à adopter une certaine ligne de conduite;
- (2) une action résultant de l'affirmation, de la part de la personne à qui l'affirmation a été faite; et
- (3) un préjudice causé à cette personne, lequel découle de cette action⁹.

Le juge de première instance a exposé comme suit l'essentiel des faits relatifs à cette question [aux pages 225 à 227] (voir D.A., aux pages 323 et 324):

La défenderesse a fait état dans sa déclaration d'impôt de 1968 d'un revenu basé sur des bénéfices dont le calcul tenait compte des demandes de paiement partiel non certifiées qu'elle a faites ou reçues. Elle a appliqué cette même méthode de calcul de 1962 à 1971 inclusivement. Dans ses avis d'opposition comme dans son avis d'appel devant la Commission de révision de l'impôt, elle mentionnait les retenues de garantie comme étant [TRADUCTION] «à recevoir éventuellement» et [TRADUCTION] «non légalement exigibles» au cours de ses années d'imposition 1967 et 1968. Elle ne mentionnait pas les demandes de paiement partiel non certifiées.

Les faits articulés aux paragraphes 3, 4 et 5 de l'avis d'appel sont contraires à la vérité. La défenderesse n'a pas déduit des retenues de garantie s'élevant à \$117,552 et à \$90,013 respectivement en calculant ses revenus de 1967 et de 1968 et le Ministre, par ses avis de nouvelle cotisation, n'a pas non plus majoré son revenu de ces sommes. Il m'a fallu faire ces constatations et citer ces paragraphes parce que la défenderesse n'a pas jugé nécessaire dans cette action de les réitérer et s'est contentée de prendre comme points de départ l'exposé conjoint des faits et la décision de la Commission de révision de l'impôt.

La défenderesse avait certes indiqué en temps utile qu'elle voulait modifier sa méthode de comptabilisation des retenues de garantie, la nouvelle méthode pouvant alors s'appliquer à l'année 1968 et une nouvelle cotisation pouvant être établie, le cas

⁹ See: *Greenwood v. Martins Bank, Ltd.* [1933] A.C. 51.

⁹ Voir: *Greenwood c. Martins Bank, Ltd.* [1933] A.C. 51.

effected by re-assessment. It indicated its desire to change its method of accounting for uncertified progress claims for 1968 too late to permit re-assessment of its 1969 return. While evidence as to magnitude of the disadvantage in dollars and cents was not admitted, Weavers' evidence is that should such a change for 1968 be permitted without a complementary re-assessment for 1969 there would be a loss of tax revenue.

The defendant made representations as to its 1968 and 1969 profits by the consistent way it calculated them. The plaintiff acted on those representations in the assessment of the returns for both years. If the defendant is permitted to change its method of calculating its 1968 profit, thereby denying the representations upon which the plaintiff acted, the plaintiff will be in the position of having acted to her detriment.

In essence, what the defendant seeks is to change its method of accounting for its profit to be effective for its 1968 taxation year without applying the same method to 1969. That is contrary to reason and, in my view, also contrary to law.

In my view, the findings of fact and the inferences which he drew therefrom as stated by the learned Trial Judge were reasonably open to him on the evidence before him. Given that factual situation, he did not err in law, in my view, in deciding that estoppel had been established. The appellant submitted, however, that on the evidence adduced, it was clear that the respondent was aware or should have been aware, before the right to reassess in respect of the 1969 taxation year was statute-barred, that the appellant wished to change its method of reporting the uncertified progress claims. I do not agree that the evidence, either oral or documentary, establishes such a factual situation. It is clear from the documentary evidence, that while the appellant raised this matter on March 15, 1972 in its notices of objection with respect to holdbacks contingently receivable, it did not raise the matter of uncertified progress claims until it filed its amended notice of appeal with the Tax Review Board in November of 1974. Counsel for both parties agreed that the right to reassess in respect of the taxation year 1969 became statute-barred during the summer months of 1974 and before either the amended notice of appeal was filed or the agreed statement of facts executed. The significance of these dates is that the original representation by the appellant inducing the course of conduct entered into by the respondent was not altered until it was too late for the

échéant, à l'égard de son revenu redressé de 1969. Elle avait cependant indiqué trop tard qu'elle voulait modifier sa méthode de comptabilisation des demandes de paiement partiel non certifiées pour pouvoir appliquer la nouvelle méthode à l'année 1968 et permettre, le cas échéant, l'établissement d'une nouvelle cotisation à l'égard de sa déclaration d'impôt de 1969. M. Weavers a déposé qu'une application de cette nouvelle méthode à l'année 1968, alors que l'établissement d'une nouvelle cotisation complémentaire n'était plus possible à l'égard de 1969, résulterait en une perte de recettes fiscales, quoique le montant exact de cette perte ne fût pas admis en preuve.

La défenderesse a déclaré ses bénéfices de 1968 et de 1969, lesquels ont été calculés de la même manière. La demanderesse s'est basée sur ces déclarations pour lui fixer les cotisations qu'elle devait pour ces deux années. Permettre à la défenderesse de modifier la méthode de calcul de ses bénéfices de 1968 et de contredire ainsi les déclarations sur lesquelles s'est basée la demanderesse, créera une situation dans laquelle cette dernière aurait agi à l'encontre de ses propres intérêts.

La défenderesse cherche essentiellement à appliquer à son année d'imposition 1968 une nouvelle méthode de comptabilisation de ses bénéfices sans toutefois appliquer la même méthode à l'année 1969, ce qui est illogique et, à mon avis, tout à la fois contraire à la loi.

Selon moi, la preuve dont disposait le juge de première instance l'autorisait à tirer les conclusions de fait et à faire les déductions que rapporte son jugement. A la lumière des faits de l'espèce, je pense qu'il n'a pas commis une erreur en droit lorsqu'il a décidé d'accueillir la fin de non-recevoir. Toutefois, l'appelante a soutenu que la preuve produite démontre clairement que l'intimée connaissait ou devait connaître, avant que le droit d'émettre une nouvelle cotisation à l'égard de l'année d'imposition 1969 ne soit prescrit conformément aux dispositions de la loi, l'intention de l'appelante de changer sa méthode de déclarer les demandes de paiement partiel non certifiées. Ni la preuve testimoniale ni la preuve documentaire n'établissent cela. A la lecture de la preuve écrite, il est évident qu'alors que l'appelante a soulevé cette question le 15 mars 1972 dans ses avis d'opposition, à l'égard des retenues de garantie éventuellement recevables, elle n'a soulevé la question des demandes de paiement partiel non certifiées qu'en novembre 1974, lorsqu'elle a produit auprès de la Commission de révision de l'impôt son avis d'appel modifié. Les avocats des deux parties ont admis que le droit d'émettre une nouvelle cotisation, à l'égard de l'année d'imposition 1969, a été prescrit en vertu de la loi pendant les mois de l'été 1974, soit avant la production de l'avis d'appel modifié ou la préparation de l'exposé conjoint des faits. Ces dates sont importantes parce que l'appelante

respondent to prevent the resultant prejudice and loss of revenue. I have also read the oral evidence of the witness Weavers in full and, as a result, I am satisfied that he did not understand from any of his discussions with the representatives of the appellant that, at any time prior to November 1, 1974, the appellant intended to request or did request a change in its method of reporting uncertified progress claims.

For all of the above reasons, I would dismiss the appeal with costs.

LE DAIN J.: I agree.

KELLY D.J.: I concur.

n'a modifié son affirmation initiale qui a incité l'intimée à adopter la ligne de conduite qu'elle a suivie qu'après qu'il eut été trop tard pour que l'intimée puisse éviter de subir le préjudice et la perte de revenus qui en ont découlé. J'ai également lu en entier le témoignage rendu à l'audience par Weavers, ce qui m'a convaincu qu'à aucun moment avant le 1^{er} novembre 1974, ce témoin n'a cru, à partir de ses échanges avec les mandataires de l'appelante, que celle-ci avait l'intention de demander ou qu'elle avait demandé de changer sa méthode de déclarer les demandes de paiement partiel non certifiées.

Par tous ces motifs, je rejette l'appel avec dépens.

LE JUGE LE DAIN: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE SUPPLÉANT KELLY: Je souscris à ces motifs.