

T-2429-75

T-2429-75

The Queen (Plaintiff)

v.

Wilchar Construction Limited (Defendant)

Trial Division, Mahoney J.—Toronto, January 30; Ottawa, February 5, 1979.

Income tax — Income calculation — Reserves — Plaintiff's representative misunderstanding defendant's intentions until after statement of agreed facts completed before Tax Review Board hearing — Whether or not amounts and their nature clearly established by statement of agreed facts and whether or not their inclusion in defendant's taxable income contrary to jurisprudence — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148, s. 4.

Defendant, a building contractor, seeks to exclude from its taxable income for the year ending July 31, 1968, an amount of \$227,171. What defendant did, in fact, was set up two reserves out of income: one for holdbacks contingently receivable and the other for contingency maintenance and overbilling. Plaintiff's representative had understood the defendant wanted to alter its method of reporting holdbacks receivable and payable to that adopted in defendant's 1970 and 1971 returns. He saw little difficulty with respect to the former reserve as the holdbacks reported and payable for 1968 were almost identical amounts, and treated the latter one simply on the basis that it was not permitted by the Act. At a meeting to complete the statement of agreed facts three days before the Tax Review Board hearing, plaintiff's representative learned that it was defendant's intention to deduct the uncertified progress claims as at the end of the 1968 tax year as distinct from seeking to set up and deduct the maintenance and overbilling reserve. By then, reassessment of defendant's 1969 return was statute barred. Defendant urged the Court to accept the argument the Tax Review Board accepted: that the amounts in issue and their nature were clearly established by the statement of agreed facts and that their inclusion in defendant's income was contrary to jurisprudence.

Held, the action is allowed. The *Colford* and *Guay* cases, to the extent they are germane to the issue in the case, apply to uncertified progress claims. They are authority for the proposition that a taxpayer may exclude such amounts in the calculation of his income but are not authority for the proposition that he must exclude them—i.e. that if the taxpayer does not exclude them, the Minister is obliged to re-assess to exclude them. In the absence of "other provisions" in the Act, the profit must be computed in accordance with generally accepted accounting principles. While there are at least two acceptable methods of accounting for the amounts in issue, the defendant has not discharged the onus on it of proving that the application of different acceptable methods to successive fiscal periods accords with generally accepted accounting principles. Finally,

La Reine (Demanderesse)

c.

^a Wilchar Construction Limited (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Mahoney—Toronto, le 30 janvier; Ottawa, le 5 février 1979.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Provisions — Ce n'est qu'à l'établissement de l'exposé conjoint des faits avant l'audition de la Commission de révision de l'impôt que le représentant de la demanderesse s'aperçoit qu'il s'est mépris sur les intentions de la défenderesse — Il s'agit de savoir si l'exposé conjoint des faits établit clairement les montants et leur nature et si l'inclusion de ces montants dans le revenu imposable de la défenderesse est contraire à la jurisprudence — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148, art. 4.

La défenderesse, entrepreneur de bâtiments, cherche à déduire de son revenu imposable pour l'année qui a pris fin le 31 juillet 1968, la somme de \$227,171. Elle avait constitué deux provisions prélevées sur son revenu: l'une pour les retenues de garantie à recevoir éventuellement et l'autre pour l'entretien et les remboursements éventuels. Le représentant de la demanderesse a cru comprendre que la défenderesse voulait modifier sa méthode de déclaration des retenues de garantie à recevoir et à payer, à savoir celle qu'elle a en réalité adoptée pour les années 1970 et 1971. A son avis, l'application de la nouvelle méthode aux provisions de la première catégorie ne présentait aucun problème particulier puisque les montants déclarés comme recevables pour 1968 étaient pratiquement les mêmes, alors que les provisions de la seconde catégorie n'étaient pas autorisées par la Loi. Au cours d'une réunion tenue pour établir l'exposé conjoint des faits trois jours avant l'audition de la Commission de révision de l'impôt, le représentant de la demanderesse apprit que la défenderesse entendait obtenir la déduction à la fois des demandes de paiement partiel non certifiées à la fin de l'année d'imposition 1968 et de la provision pour entretien et remboursements éventuels. Entre-temps, l'établissement d'une nouvelle cotisation à l'égard de la déclaration d'impôt de 1969 de la défenderesse n'était plus légalement possible. La défenderesse demande à la Cour d'accueillir l'argument accepté par la Commission de révision de l'impôt: l'exposé conjoint des faits a clairement établi les montants et les objets des sommes en cause et l'inclusion de ces sommes dans le revenu de la défenderesse est contraire à la jurisprudence.

Arrêt: l'action est accueillie. Les arrêts *Colford* et *Guay*, dans la mesure où ils s'apparentent à l'affaire en instance, s'appliquent aux demandes de paiement partiel non certifiées. Ils font jurisprudence pour autoriser un contribuable à exclure ces sommes de son revenu, mais non pour l'obliger à les exclure ou, en d'autres termes, pour obliger le Ministre à établir une nouvelle cotisation de manière à les exclure au cas où le contribuable ne les aurait pas exclues. En l'absence d'autres dispositions, les bénéfices doivent être calculés conformément aux principes comptables généralement admis. Il existe au moins deux méthodes acceptables pour comptabiliser les sommes en question, mais la défenderesse ne s'est pas acquittée de la charge qui lui incombe de prouver que l'application de différentes méthodes acceptables à des périodes d'imposition

the defendant is estopped from changing the basis upon which the uncertified progress claims are to be treated in calculating its profits for its 1968 taxation year.

Minister of National Revenue v. John Colford Contracting Co. Ltd. [1960] Ex.C.R. 433, considered. *J. L. Guay Liée v. Minister of National Revenue* [1971] F.C. 237, considered.

ACTION.

COUNSEL:

N. Helfield for plaintiff.
W. Goodman, Q.C. and *J. Clow* for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Goodman & Carr, Toronto, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MAHONEY J.: At the opening of the trial, the parties filed minutes of settlement which disposed of all but one of the issues raised in the pleadings.

The defendant is, *inter alia*, a building contractor. It seeks to exclude from its taxable income for the year ended July 31, 1968, an amount of \$227,171. That is the amount referred to in paragraph 3 of the statement of agreed facts. The full text of the statement of agreed facts follows:

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.

successives était conforme aux principes comptables généralement admis. Enfin, la défenderesse 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.

Arrêts examinés: *Le ministre du Revenu national c. John Colford Contracting Co. Ltd.* [1960] R.C.É. 433; *J. L. Guay Liée c. Le ministre du Revenu national* [1971] C.F. 237.

ACTION.

AVOCATS:

N. Helfield pour la demanderesse.
W. Goodman, c.r. et *J. Clow* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Goodman & Carr, Toronto, pour la défenderesse.

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

LE JUGE MAHONEY: A l'ouverture du procès, les parties ont déposé une transaction portant règlement de toutes les questions litigieuses, sauf une.

La défenderesse est, entre autres, entrepreneur de bâtiments. Elle cherche à exclure de son revenu imposable de l'exercice se terminant le 31 juillet 1968, la somme de \$227,171 mentionnée au paragraphe 3 de l'exposé conjoint des faits dont voici le texte intégral:

[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.

The defendant rested its case in chief on the agreed facts relying on *M.N.R. v. John Colford Contracting Co. Ltd.*¹ and the corollary decision in *J. L. Guay Ltée v. M.N.R.*² as authority for the proposition that neither the \$452,123 accounts receivable nor the \$224,952 accounts payable ought to be taken into account in calculating the defendant's income for its 1968 taxation year.

In addition to the agreed facts, I have the uncontradicted evidence of Robert Arthur Weavers, an official of the Department of National Revenue, who conducted the investigations that led to the assessment in issue.

In filing its returns for its taxation years 1962 through 1969, inclusive, the defendant consistently reported its income including holdbacks and uncertified progress claims outstanding as at year end in the calculation of its income. For its 1970 and 1971 taxation years, the defendant excluded holdbacks from the calculation but continued to include uncertified progress claims.

On December 29, 1971, notices of re-assessment of the defendant's 1967 and 1968 returns were issued. They dealt with a multitude of items no longer disputed by the parties but not, of course, with the matter remaining in issue. The Minister did not object to the defendant's reporting of its holdbacks and uncertified progress claims as receivable and payable since, in the ordinary course of events over a period of years, that practice had the effect of anticipating, rather than deferring, tax liability. The issue was first raised by the defendant itself in notices of objection dated March 15, 1972.

The defendant claimed the right, in the notices of objection, to deduct "holdbacks contingently receivable" in the sums of \$117,552 as to 1967 and \$90,013 as to 1968. The Minister took no action on the notices of objection and, on March 14, 1974, in a notice of appeal to the Tax Review Board, the defendant asserted that right in the following terms:

La défenderesse se fonde au premier chef sur l'exposé conjoint des faits et sur le précédent *M.R.N. c. John Colford Contracting Co. Ltd.*¹ ainsi que son corollaire *J. L. Guay Ltée c. M.R.N.*² pour faire valoir que ni les \$452,123 de créances ni les \$224,952 de dettes ne doivent entrer en ligne de compte pour le calcul de son revenu de l'année d'imposition 1968.

En plus de l'exposé conjoint des faits, je dispose du témoignage incontesté de M. Robert Arthur Weavers, fonctionnaire du ministère du Revenu national, dont l'intervention a conduit à l'établissement de la cotisation en litige.

Dans ses déclarations d'impôt des années d'imposition 1962 à 1969 inclusivement, la défenderesse a toujours tenu compte, dans le calcul de son revenu, des retenues de garantie et des demandes de paiement partiel relatives aux tranches de travaux non encore certifiées à la fin de l'exercice en question. Pour ce qui est des années d'imposition 1970 et 1971, elle a exclu de ce calcul les retenues de garantie tout en continuant d'y inclure les demandes de paiement partiel non certifiées.

Le 29 décembre 1971, des avis de nouvelle cotisation furent établis à l'égard des déclarations d'impôt de 1967 et de 1968 de la défenderesse. Ces nouvelles cotisations se rapportaient à diverses matières fiscales qui ne sont plus contestées par les parties, à l'exception bien sûr de l'objet du présent litige. Le Ministre ne s'opposait pas à ce que la défenderesse déclare des retenues de garantie et des demandes de paiement partiel non certifiées comme des créances et des dettes parce que cette pratique devait normalement, sur une période de plusieurs exercices, avoir pour effet d'anticiper l'impôt et non de le différer. C'est la défenderesse elle-même qui a soulevé cette question dans ses avis d'opposition en date du 15 mars 1972.

Dans ces avis d'opposition, la défenderesse a revendiqué le droit de déduire \$117,552 en 1967 et \$90,013 en 1968 à titre de [TRADUCTION] «retenues de garantie à recevoir éventuellement». Le Ministre n'ayant pas donné suite à ses oppositions, elle a formé appel le 14 mars 1974 devant la Commission de révision de l'impôt pour faire valoir ce droit en ces termes:

¹ [1960] Ex.C.R. 433; affirmé [1962] S.C.R. viii.

² [1971] F.C. 237.

¹ [1960] R.C.É. 433; confirmé par [1962] R.C.S. viii.

² [1971] C.F. 237.

3. In computing its income for the 1967 taxation year, the Appellant deducted holdbacks totalling ONE HUNDRED AND SEVENTEEN THOUSAND FIVE HUNDRED AND FIFTY-TWO DOLLARS (\$117,552.00).

4. In computing its income for the 1968 taxation year, the Appellant deducted holdbacks in the sum of NINETY THOUSAND AND THIRTEEN DOLLARS (\$90,013.00).

5. By Notices of Reassessment dated December 29, 1971, in respect of the 1967 and 1968 taxation years, the Respondent reassessed the Appellant and increased its declared income by including the sums of ONE HUNDRED AND SEVENTEEN THOUSAND FIVE HUNDRED AND FIFTY-TWO DOLLARS (\$117,552.00) and NINETY THOUSAND AND THIRTEEN DOLLARS (\$90,013.00) which had previously been deducted as holdbacks.

The process by which the claimed deduction of \$117,552 for 1967 and \$90,013 for 1968 became the net claim of \$227,171 for 1968 alone that was ultimately in issue before the Tax Review Board, and remains in issue here, is not in evidence.

What the defendant, in fact, did was set up two reserves out of income: one for holdbacks contingently receivable and the other for contingent maintenance and overbilling. In his reply to the notice of assessment, filed September 20, 1974, the Minister denied the allegations contained in paragraphs 3, 4 and 5 of the notice of appeal and disputed the propriety of the reserves. At that point in time, the reserves, for the 1968 taxation year only, mentioned in the reply amounted to \$57,428.29 for holdbacks and \$50,985 for the maintenance and overbilling contingencies.

Weavers had understood from the defendant that it wanted to alter its method of reporting holdbacks receivable and payable. The method he understood is that in fact adopted by the defendant for 1970 and 1971. He saw no particular problem with effecting that change for the 1968 taxation year since the total holdbacks reported as receivable and payable as at July 31, 1968, were practically identical amounts: \$57,428.39 receivable, \$57,425.82 payable. In the reply, the disallowance of the holdback contingency reserve was dealt with in the following terms:

12. The Respondent submits that in computing the Appellant's income for the 1968 taxation year he properly disallowed as a deduction the sum of \$57,428.39 since the Appellant overstated its expenses by that amount and as such was prohibited from

[TRADUCTION] 3. Dans le calcul de son revenu de l'année d'imposition 1967, l'appelante a déduit des retenues de garantie d'un total de CENT DIX-SEPT MILLE CINQ CENT CINQUANTE-DEUX DOLLARS (\$117,552.00).

4. Dans le calcul de son revenu de l'année d'imposition 1968, l'appelante a déduit des retenues de garantie d'un total de QUATRE-VINGT-DIX MILLE TREIZE DOLLARS (\$90,013.00).

5. Par avis de nouvelle cotisation datés du 29 décembre 1971 et relatifs aux années d'imposition 1967 et 1968, l'intimée a fixé une nouvelle cotisation pour l'appelante en majorant les revenus déclarés de CENT DIX-SEPT MILLE CINQ CENT CINQUANTE-DEUX DOLLARS (\$117,552.00) et de QUATRE-VINGT-DIX MILLE TREIZE DOLLARS (\$90,013.00) que celle-ci avait déduits à titre de retenues de garantie.

La preuve ne révèle pas comment la déduction de \$117,552 réclamée pour 1967 et celle de \$90,013 réclamée pour 1968 ont donné le chiffre net de \$227,171 pour la seule année 1968, chiffre qui était finalement en cause devant la Commission de révision de l'impôt et qui demeure en litige devant la Cour.

En fait, la défenderesse a constitué deux provisions prélevées sur son revenu, l'une pour les retenues de garantie à recevoir éventuellement et l'autre pour l'entretien et les remboursements éventuels. Dans sa réponse déposée le 20 septembre 1974, le Ministre a réfuté les allégations figurant aux paragraphes 3, 4 et 5 de l'avis d'appel et a contesté la régularité de ces provisions qui s'élevaient alors pour la seule année d'imposition 1968 à \$57,428.29 au titre des retenues de garantie et à \$50,985 au titre de l'entretien et des remboursements éventuels.

M. Weavers a cru comprendre que la défenderesse voulait modifier sa méthode de déclaration des retenues de garantie à recevoir et à payer, à savoir celle qu'elle a en réalité adoptée à l'égard des années 1970 et 1971. A son avis, l'application de la nouvelle méthode à l'année d'imposition 1968 ne présentait aucun problème particulier puisque les montants totaux qui étaient déclarés comme étant des revenus de garantie à recevoir et à payer arrêtés au 31 juillet 1968 étaient pratiquement les mêmes: \$57,428.39 à recevoir, \$57,425.82 à payer. Dans la réponse, le rejet de la déduction de la provision pour retenues de garantie éventuelles a été justifié en ces termes:

[TRADUCTION] 12. L'intimée soutient qu'elle a eu raison de rejeter, en calculant le revenu de l'appelante de l'année d'imposition 1968, une déduction de \$57,428.39, cette somme ayant servi à grossir les frais de cette dernière et, de ce fait, n'étant

deduction by virtue of Section 3, 4 and 12(1)(a) of the *Income Tax Act*.

The maintenance and overbilling contingency reserve was, however, simply dealt with on the basis of its not being permitted by the Act.

The parties' representatives met November 4, 1974. Weavers was present. The statement of agreed facts was completed for the Tax Review Board hearing which began November 7. It was at that meeting that Weavers first learned of the defendant's intention to seek to deduct the uncertified progress claims as at the end of its 1968 tax year as distinct from seeking to set up and deduct the maintenance and overbilling contingency reserve. By then, re-assessment of the defendant's 1969 return was statute barred. That assessment is not before me and I upheld the defendant's objection to the admissibility of evidence on the hypothetical issue of the re-assessment that would ordinarily have resulted from the changes the defendant seeks, by this action, to make in its 1968 income.

The learned member of the Tax Review Board accepted the argument which the defendant urges me to accept, namely: that the amounts in issue and their nature are clearly established by the statement of agreed facts and their inclusion in the calculation of the defendant's taxable income is clearly contrary to the jurisprudence. The issue is not, in my view, that simple.

While the *Colford* and *Guay* cases, to the extent they are germane to the issue here, dealt only with holdbacks as distinct from uncertified progress claims, I accept that they apply equally to the latter type of accounts receivable and payable in this case. In my view they are authority for the proposition that a taxpayer may exclude such amounts in the calculation of his income under the *Income Tax Act*. They are not authority for the proposition that he must exclude them or, to put it another way, that if the taxpayer does not exclude them, the Minister is obliged to re-assess to exclude them.

pas déductible en vertu des articles 3, 4 et 12(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Quant à la provision pour entretien et remboursements éventuels, il ressortait simplement de la réponse qu'une telle provision n'était pas admise par la Loi.

Les représentants des parties se réunirent le 4 novembre 1974 en présence de M. Weavers. Un exposé conjoint des faits fut établi en vue de l'audition de la Commission de révision de l'impôt, prévue pour le 7 novembre. C'est à cette réunion que M. Weavers apprit pour la première fois que la défenderesse entendait obtenir la déduction à la fois des demandes de paiement partiel non certifiées à la fin de son année d'imposition 1968 et de la provision pour entretien et remboursements éventuels. Entre-temps, l'établissement d'une nouvelle cotisation à l'égard de la déclaration d'impôt de 1969 de la défenderesse n'était plus légalement possible. Je ne suis pas saisi de cette cotisation, mais je retiens l'objection formulée par la défenderesse contre l'admissibilité de la preuve relative à une nouvelle cotisation qui eût fait suite aux modifications qu'elle cherche par cette action à apporter à son revenu de 1968.

La défenderesse me demande d'accueillir l'argument suivant qui a été accueilli par le savant membre de la Commission de révision de l'impôt: l'exposé conjoint des faits a clairement établi les montants et les objets des sommes en cause et l'inclusion de ces sommes dans le calcul du revenu imposable de la défenderesse est de toute évidence contraire à la jurisprudence. A mon avis, le problème n'est pas aussi simple.

Quoique les arrêts *Colford* et *Guay*, tout en s'apparentant à l'affaire en l'instance, ne visent que les retenues de garantie et non les demandes de paiement partiel non certifiées, j'accepte qu'ils s'appliquent également à la seconde catégorie de créances et de dettes visées en l'espèce. A mon avis, ces arrêts font jurisprudence pour autoriser un contribuable à exclure ces sommes de son revenu calculé conformément à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais non pour l'obliger à les exclure ou, en d'autres termes, pour obliger le Ministre à établir une nouvelle cotisation de manière à les exclure au cas où le contribuable ne les aurait pas exclues.

It is trite to say that the *Income Tax Act* creates a self-assessing income tax system. A person liable to tax is required to prepare and file a tax return in which he calculates his income and the tax payable in respect of it. He is obliged to make those calculations in accordance with the requirements of the Act and, by the assessment process, the Minister is supposed to ensure that he does.

The Act, as it stood during the period in issue, provided that a taxpayer's income for a taxation year included his income for the year from all businesses and 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.

There are no "other provisions" that would have prohibited the defendant from including the hold-backs and uncertified progress claims, outstanding at year end, in the calculation of its profit for the year.

In the absence of such "other provisions", the profit must be computed in accordance with generally accepted accounting principles. I have no evidence as to what those principles are and probably ought not take judicial notice of what I deem them to be. Suffice it to say, while I lean to the conclusion, on the evidence, that there are probably at least two acceptable methods of accounting for the amounts in issue, the defendant has not discharged the onus on it of proving that the application of different acceptable methods to successive fiscal periods accords with generally accepted accounting principles.

The plaintiff also pleads that the defendant is, in any event, now 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. I agree.

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 cal-

Je n'ajouterais rien de nouveau en rappelant que la *Loi de l'impôt sur le revenu* institue un système fiscal dans lequel le contribuable calcule lui-même le montant de l'impôt qu'il doit. La personne assujettie à l'impôt doit remplir et déposer une déclaration d'impôt dans laquelle elle calcule son revenu ainsi que l'impôt y afférent. Elle est obligée d'effectuer ces calculs conformément à la Loi et le Ministre, par le processus d'établissement de la cotisation, est censé veiller à ce qu'elle s'y conforme.

Dans sa version en vigueur à l'époque en cause, la Loi prévoyait que le revenu d'un contribuable pour une année d'imposition comprenait son revenu pour l'année provenant de toutes ses entreprises et que

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.

Aucune «autre disposition» n'interdit à la défenderesse d'inclure dans le calcul de ses bénéfices pour l'année des retenues de garantie et des demandes de paiement partiel non certifiées.

En l'absence donc d'«autres dispositions», les bénéfices doivent être calculés conformément aux principes comptables généralement admis. Je n'ai été saisi d'aucune preuve relative à ces principes et peut-être ne devrais-je pas en admettre de notoriété de droit. Je suis certes enclin à conclure, d'après la preuve, qu'il existerait au moins deux méthodes acceptables pour comptabiliser les sommes en question, mais il me suffit de dire que la défenderesse ne s'est pas acquittée de la charge qui lui incombe de prouver que l'application de différentes méthodes acceptables à des périodes d'imposition successives était conforme aux principes comptables généralement admis.

La demanderesse soutient par ailleurs que la défenderesse n'est en tout cas 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. Je souscris à cet argument.

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

culated 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 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 reassessment 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 plain-

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 [TRANSDUCTION] «à recevoir éventuellement» et [TRANSDUCTION] «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 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 déclai-

tiff 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.

The defendant's 1967 and 1968 returns will be referred back to the Minister of National Revenue for re-assessment in accordance with these reasons and with the minutes of settlement filed herein. The plaintiff is entitled to costs.

rations sur lesquelles s'est basée la demanderesse, créera une situation dans laquelle cette dernière aurait agi à l'encontre de ses propres intérêts.

^a 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.

^b Les déclarations d'impôt des années 1967 et 1968 de la défenderesse seront renvoyées au ministre du Revenu national pour qu'il établisse de nouvelles cotisations conformément à ces motifs et ^c à la transaction à l'amiable ci-jointe. La demanderesse a droit aux dépens.