

A-985-82

A-985-82

The Queen (Appellant)

v.

The Consumers' Gas Company Ltd. (Respondent)

Court of Appeal, Urie, Stone J.J. and Lalande D.J.—Toronto, November 15; Ottawa, December 15, 1983.

Practice — Pleadings — Statutory provision as defence — Preliminary objection to appeal on ground pleading not raising position taken by appellant at trial after close of case — Statement of defence only raising issue of whether respondent able to include gross receipts (reimbursements) in undepreciated capital cost for purpose of capital cost allowance — Argument at trial raising question of whether receipts included as income — Kingsdale Securities Co. Limited v. Minister of National Revenue, [1974] 2 F.C. 760 (C.A.) holding Court must be satisfied beyond reasonable doubt all requisite evidence adduced to enable defendant to rebut plaintiff's new position — Respondent alleging different witnesses would have been called and cross-examination of appellant's experts would have been different had issues advanced in argument at trial been known — Test in Kingsdale not met — Respondent also advancing new position for first time on appeal — At trial appellant submitting reimbursements amortizable over depreciable life of assets — On appeal, appellant relying on s. 12(1)(a) Income Tax Act to take reimbursements into account — The Queen v. Transworld Shipping Ltd., [1976] 1 F.C. 159 (C.A.) holding specific statutory provision relied upon must be pleaded together with facts disclosing why provision applicable — Character of reimbursements not properly considered at trial nor on appeal because not properly put in issue — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 9(1), 12(1)(a).

Income tax — Income calculation — Capital cost allowance — Appeal from trial judgment allowing respondent's appeals from reassessments for 1971 to 1974 — Respondent receiving reimbursements for costs of relocating pipelines at customers' request — Respondent adding gross cost of relocations to undepreciated capital cost of class and claiming capital cost allowance on gross amount — Respondent not including reimbursements in income — Trial Judge holding respondent entitled to add relocation costs to undepreciated capital cost of class 2 assets and reimbursements not included in income but capitalized — The Queen v. Canadian Pacific Limited, [1978] 2 F.C. 439 (C.A.) holding actual cost to taxpayer equals amount paid by taxpayer — Trial Judge erred in considering character of reimbursements because not properly put in issue — Case indistinguishable from Canadian Pacific case — Respondent entitled to add relocation costs to undepreciated

La Reine (appelante)

c.

The Consumers' Gas Company Ltd. (intimée)

Cour d'appel, juges Urie et Stone, juge suppléant Lalande—Toronto, 15 novembre; Ottawa, 15 décembre 1983.

Pratique — Plaidoiries — Disposition législative invoquée comme moyen de défense — Objection préliminaire à l'appel fondée sur le motif que la plaidoirie n'a pas soulevé un point qui a été plaidé par l'appelante en première instance après la clôture de la preuve — La défense ne soulève que la question de savoir si l'intimée peut inclure les revenus bruts (remboursements) dans le calcul de la fraction non amortie du coût en capital pour calculer la déduction pour amortissement — L'argument en première instance soulève la question de savoir si les recettes étaient incluses à titre de revenus — L'arrêt Kingsdale Securities Co. Limited c. Le ministre du Revenu national, [1974] 2 C.F. 760 (C.A.) a conclu que la Cour devait être parfaitement convaincue que toutes les preuves requises permettant au défendeur de réfuter le nouveau moyen du demandeur avaient été présentées — L'intimée allègue qu'elle aurait cité des témoins différents et aurait contre-interrogé les témoins experts de l'appelante d'une manière différente si elle avait connu les points qui ont été soulevés dans l'argumentation en première instance — On n'a pas satisfait au critère de l'arrêt Kingsdale — L'intimée a également présenté un nouvel argument pour la première fois en appel — À l'instruction, l'appelante soutient que les remboursements devaient être amortis au cours de la durée d'amortissement des biens — En appel, l'appelante s'est fondée sur l'art. 12(1)a) de la Loi de l'impôt sur le revenu pour inclure les remboursements — L'arrêt La Reine c. Transworld Shipping Ltd., [1976] 1 C.F. 159 (C.A.) a jugé qu'une disposition législative précise invoquée devait être plaidée de même que les faits qui indiquent pourquoi cette disposition est applicable — La nature des remboursements ne pouvait valablement être examinée ni en première instance ni en appel parce qu'elle n'a pas été présentée comme elle aurait dû l'être — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 9(1), 12(1)a).

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déduction pour amortissement — Appel est interjeté du jugement de première instance qui a accueilli les appels de l'intimée contre les nouvelles cotisations d'impôt établies pour les années 1971 à 1974 — L'intimée reçoit des remboursements des coûts de réinstallation des pipelines à la demande de ses clients — L'intimée ajoutait le coût brut des déplacements dans le calcul de la fraction non amortie du coût en capital de la catégorie et réclamait la déduction pour amortissement sur le montant brut — L'intimée n'inclut pas les remboursements dans le calcul de son revenu — Le juge de première instance a conclu que l'intimée avait le droit d'inclure le coût des déplacements dans la fraction non amortie du coût en capital des biens de la catégorie 2 et que les remboursements n'avaient pas été inclus dans le revenu mais dans le capital — L'arrêt La Reine c. Canadien Pacifique Limitée, [1978] 2 C.F. 439 (C.A.) a conclu

capital cost of class 2 assets regardless of reimbursements received — Appeal dismissed.

Appeal from trial judgment allowing the respondent's appeals from income tax assessments for 1971 to 1974 inclusive. The respondent periodically relocates gas pipelines at the request of its customers who then reimburse the respondent for all or part of the relocation costs. Subsequent to the decision in *The Queen v. Canadian Pacific Limited*, [1978] 2 F.C. 439 (C.A.), where it was held that the actual cost to the taxpayer was the amount paid by him, the respondent (1) added the gross costs of the relocations to the undepreciated capital cost of the class and claimed capital cost allowance on the gross amount and (2) did not include the reimbursements in the calculation of its revenues. The notices of reassessment revised the respondent's income only on the basis that the expenditures for relocations could not be added to the undepreciated capital cost for the purpose of capital cost allowance. The appeals were from those reassessments. The statement of defence alleged that "both the amounts paid and the reimbursements received by the Plaintiff . . . were on income account". The appellant submits that this meant that the Minister of National Revenue viewed the reimbursements as revenue for inclusion in the calculation of the taxpayer's taxable income in the years in which they were received. The respondent interpreted the pleading as indicating that the Minister viewed the reimbursements as income so that relocation expenditures could be chargeable as deductible expenses. Because of the *Canadian Pacific* case, however, expenditures were required to be added to undepreciated capital cost. The receipt of reimbursements had, therefore, to be on account of capital. It was argued that the statement of defence gave no clue that the Minister would add the expenditures to capital cost, but the reimbursements had to be on income account. The Trial Judge concluded that the respondent was entitled to include the gross cost of relocations in the undepreciated capital cost of its class 2 assets and not to include the reimbursements in its revenue. The appellant submits that the Trial Judge erred in holding that the reimbursements were not income and that the issue of whether the reimbursements constituted income was not decided in the *Canadian Pacific* case. Alternatively, the appellant argues that the *Canadian Pacific* case was not applicable. The respondent submits that the Court should not entertain the appellant's principal submission that the respondent is obliged to include the reimbursements in the computation of its income because it was not pleaded or argued in the Trial Division nor did it form the basis of the reassessments. Also, the appellant changed her position on appeal from that at trial where it was contended that the reimbursements should be amortized over the depreciable life of the assets. On appeal she relied on paragraph 12(1)(a) of the *Income Tax Act* to take the reimbursements into income in the year in which they were received. The respondent submits that the reimbursements are not profit derived from a "taxpayer's income for a taxation year from a

que le coût réel pour un contribuable est égal au montant versé par celui-ci — Le juge de première instance a commis une erreur en examinant la nature des remboursements parce qu'elle n'a pas été présentée comme elle aurait dû l'être à l'instruction — Il est impossible de faire une distinction entre

a l'espèce et l'affaire *Canadien Pacifique* — L'intimée avait le droit d'ajouter à la fraction non amortie du coût en capital de ses biens de la catégorie 2, le coût des déplacements, peu importe le montant des remboursements qu'elle a reçus — Appel rejeté.

b Appel est interjeté du jugement de première instance qui a accueilli les appels de l'intimée contre les cotisations d'impôt établies pour les années 1971 à 1974 inclusivement. Périodiquement, l'intimée déplace des pipelines servant à distribuer le gaz, à la demande de ses clients qui remboursent intégralement ou en partie les coûts de réinstallation. Après l'arrêt *La Reine c. Canadien Pacifique Limitée*, [1978] 2 C.F. 439 (C.A.) qui a conclu que le coût réel pour un contribuable était égal au montant versé par celui-ci, l'intimée (1) a ajouté le coût brut des déplacements dans le calcul de la fraction non amortie du coût en capital de la catégorie et réclamé la déduction pour amortissement sur le montant brut et (2) n'a pas inclus les

d remboursements dans le calcul de son revenu. Les avis de nouvelles cotisations ont révisé le revenu de l'intimée en se fondant seulement sur ce que les dépenses engagées pour les déplacements ne pouvaient être ajoutées à la fraction non amortie du coût en capital pour les fins du calcul de la déduction pour amortissement. Appels ont été interjetés contre

e ces nouvelles cotisations. La défense allègue que «tant les montants payés que les remboursements qu'a reçus la demanderesse . . . doivent être comptabilisés dans le compte de revenu». L'appelante soutient que cela signifie que le ministre du Revenu national considérerait les remboursements comme des revenus à inclure dans le calcul du revenu imposable du contribuable pour les années pendant lesquelles ils ont été faits. L'intimée a interprété la plaidoirie comme indiquant que le

f Ministre considérerait les remboursements comme un revenu et qu'en conséquence les dépenses engagées pour le déplacement pouvaient être comptabilisées comme des dépenses déductibles. Toutefois, à cause de l'arrêt *Canadien Pacifique*, les dépenses

g devaient être ajoutées à la fraction non amortie du coût en capital. Les remboursements devaient donc être comptabilisés dans le compte de capital. Il a été allégué que la défense n'indiquait pas que le Ministre ajouterait les dépenses au coût en capital, mais que les remboursements devaient être comptabilisés dans le compte de revenu. Le juge de première instance a

h conclu que l'intimée avait le droit d'inclure le coût brut des déplacements dans la fraction non amortie du coût en capital de ses biens de la catégorie 2 et de ne pas inclure les remboursements dans le calcul de son revenu. L'appelante allègue que le juge de première instance a commis une erreur en concluant que les remboursements ne constituaient pas des revenus et que

i la question de savoir si les remboursements constituaient des revenus n'avait pas été décidée dans l'affaire *Canadien Pacifique*. Subsidiairement, l'appelante soutient que l'affaire *Canadien Pacifique* ne s'appliquait pas. L'intimée soutient que la Cour ne devrait pas prendre en considération le principal argument de l'appelante selon lequel l'intimée est obligée d'inclure les remboursements dans le calcul de son revenu parce qu'il n'a pas été plaidé ni soutenu devant la Division de première instance et ne constituait pas le fondement des nouvel-

business or property" within the meaning of subsection 9(1) of the *Income Tax Act*. Finally, the appellant submits that the issue in this appeal is whether the reimbursements must be taken into account in determining the respondent's income for tax purposes. The respondent alleges that the issue is whether the reimbursements may properly be applied to reduce the respondent's undepreciated capital cost of class 2 assets.

Held, the appeal should be dismissed. No reasonable reader of the statement of defence would anticipate that if the principle of the *Canadian Pacific* case were followed, that the respondent's position would be that the receipt of the reimbursements would be on income account although the expenditure would be for capital account. Given this and the fact that the respondent objected at trial to the advancement of this position when not pleaded, the Trial Judge should not have permitted the argument to be advanced nor to have made a finding on the character of the reimbursements. If the Minister intended to put in issue the question of how the reimbursements should be treated for tax purposes, it should have been done in clear and unmistakable terms to enable the respondent to know the case it had to meet. As to the issue raised on appeal, in *The Queen v. Transworld Shipping Ltd.*, [1976] 1 F.C. 159 (C.A.) it was held that, where a statutory provision is to be relied upon it must be pleaded together with the facts disclosing why the provision is applicable. The amended statement of defence does not do so. The pleading does not provide the underpinning required for the argument advanced for the first time after the case was closed. In *Kingsdale Securities Co. Limited v. Minister of National Revenue*, [1974] 2 F.C. 760 (C.A.), the alternative position was raised during argument at trial after the cases for both parties had been closed. It was held that the Court must be satisfied beyond all reasonable doubt that all requisite evidence had been adduced to enable the defendant to rebut the plaintiff's new position. Here counsel for the respondent stated that had he understood from the pleadings that the defence raised at the conclusion of the trial was to be advanced, he would have called expert accounting evidence to support his client's position and would have cross-examined the appellant's expert differently. The requirement of the *Kingsdale* case has not been met. The appellant's argument both at trial and on appeal as to the character of the reimbursements received ought not to be considered since it was not properly put in issue at trial. This case is indistinguishable from the *Canadian Pacific* case. The respondent was entitled to add to the undepreciated capital cost of its class 2 assets its expenditures incurred in relocating or modifying pipelines on the request of third parties regardless of reimbursements received from those third parties.

les cotisations. De plus, en appel l'appelante a modifié la position qu'elle avait adoptée en première instance selon laquelle les remboursements devraient être amortis sur la durée d'amortissement des biens. En appel, elle s'est fondée sur l'alinéa 12(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour inclure les remboursements dans le revenu de l'année pendant laquelle ils avaient été reçus. L'intimée soutient que les remboursements ne constituent pas des bénéfices provenant du «revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition» au sens du paragraphe 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Enfin, l'appelante soutient que la question qui se pose dans le présent appel est de savoir s'il faut tenir compte des remboursements dans le calcul du revenu de l'intimée aux fins d'impôt. L'intimée allègue que la question est de savoir si les remboursements peuvent à juste titre servir à réduire la fraction non amortie de son coût en capital des biens de la catégorie 2.

Arrêt: l'appel est rejeté. La lecture raisonnable de la défense ne permet pas de prévoir qu'au cas où les principes de l'arrêt *Canadien Pacifique* seraient appliqués, la position de l'intimée serait de comptabiliser les recettes provenant des remboursements dans le compte de revenu et les dépenses dans le compte de capital. Cela étant et compte tenu du fait que l'intimée s'est opposée en première instance à la présentation de cet argument qui n'avait pas été plaidé, le juge de première instance n'aurait pas dû permettre qu'il soit présenté et n'aurait pas dû se prononcer sur la nature des remboursements. Si le Ministre avait eu l'intention de soulever la question concernant le traitement des remboursements aux fins d'impôt, il aurait dû le faire en des termes clairs et indubitables afin de permettre à l'intimée de savoir à quels arguments elle devait répondre. Relativement à la question soulevée en appel, dans l'arrêt *La Reine c. Transworld Shipping Ltd.*, [1976] 1 C.F. 159 (C.A.), il a été jugé que lorsque l'on entend se fonder sur une disposition législative, celle-ci doit être plaidée ainsi que les faits expliquant pourquoi cette disposition est applicable. Ce n'est pas ce qui ressort de la défense modifiée. La plaidoirie n'étaye pas suffisamment l'argument présenté pour la première fois après la clôture de la preuve. Dans l'arrêt *Kingsdale Securities Co. Limited c. Le ministre du Revenu national*, [1974] 2 C.F. 760 (C.A.), l'argument subsidiaire a été soulevé au cours du débat lors de l'instruction après la clôture de la preuve des deux parties. Il a été jugé que la Cour doit être parfaitement convaincue que toutes les preuves requises permettant au défendeur de réfuter le nouveau moyen du demandeur ont été présentées. En l'espèce, l'avocat de l'intimée a déclaré que s'il avait compris, d'après les plaidoiries, que la défense soulevée à la fin de l'audience allait être présentée, il aurait cité des témoins experts en comptabilité pour appuyer la position de sa cliente et aurait contre-interrogé le témoin expert de l'appelante d'une manière différente. On n'a pas satisfait à l'exigence de l'arrêt *Kingsdale*. L'argumentation de l'appelante présentée en première instance et en appel en ce qui a trait à la nature des remboursements reçus n'aurait pas dû être examinée puisqu'elle n'avait pas été présentée comme elle aurait dû l'être à l'instruction. Il est impossible de faire une distinction entre l'espèce et l'affaire *Canadien Pacifique*. L'intimée avait le droit d'ajouter à la fraction non amortie du coût en capital de ses biens de la catégorie 2, ses dépenses engagées pour déplacer ou pour modifier les pipelines à la demande de tiers, peu importe le montant des remboursements reçus de ceux-ci.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

The Queen v. Canadian Pacific Limited, [1978] 2 F.C. 439 (C.A.); *Her Majesty the Queen v. Littler Sr.*, [1978] CTC 235 (F.C.A.); *The Queen v. Transworld Shipping Ltd.*, [1976] 1 F.C. 159; 61 D.L.R. (3d) 304 (C.A.); *Kingsdale Securities Co. Limited v. Minister of National Revenue*, [1974] 2 F.C. 760; [1975] CTC 10 (C.A.).

COUNSEL:

Gaston Jorré and *B. Moon* for appellant.
M. S. Bistrisky for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Aird & Berlis, Toronto, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

URIE J.: This appeal is from a judgment of the Trial Division (now reported at [1983] 1 F.C. 314) which allowed the appeals of the respondent from assessments made by the Minister of National Revenue in respect of the respondent's 1971, 1972, 1973 and 1974 taxation years.

In the course of its business, the respondent from time to time, at the request of its customers, relocates portions of its pipelines for the transmission of natural gas. Those customers reimburse the respondent for all or part of such relocation costs. According to the appellant the issue to be determined in this appeal is whether or not the reimbursements must be taken into account in determining the respondent's income for tax purposes. The respondent, on the other hand, avers that the sole issue is whether or not the reimbursements referred to may properly be applied to reduce the respondent's undepreciated capital cost of class 2 assets. Which is the correct characterization of the issue will become clarified later in these reasons.

IThe Relevant Facts

The respondent is a public company having its head office in Toronto, Ontario. It is engaged in

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

La Reine c. Canadien Pacifique Limitée, [1978] 2 C.F. 439 (C.A.); *Sa Majesté la Reine c. Littler père*, [1978] CTC 235 (C.F. Appel); *La Reine c. Transworld Shipping Ltd.*, [1976] 1 C.F. 159; 61 D.L.R. (3d) 304 (C.A.); *Kingsdale Securities Co. Limited c. Le ministre du Revenu national*, [1974] 2 C.F. 760; [1975] CTC 10 (C.A.).

b AVOCATS:

Gaston Jorré et *B. Moon* pour l'appelante.
M. S. Bistrisky pour l'intimée.

c PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Aird & Berlis, Toronto, pour l'intimée.

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

LE JUGE URIE: Appel est interjeté du jugement de la Division de première instance (maintenant publié à [1983] 1 C.F. 314) qui a accueilli les appels de l'intimée contre les cotisations d'impôt établies par le ministre du Revenu national pour les années d'imposition 1971, 1972, 1973 et 1974 de l'intimée.

f Dans le cadre de son entreprise, l'intimée doit parfois, à la demande de ses clients, déplacer certaines parties de ses pipelines servant à distribuer le gaz naturel. Ces clients remboursent intégralement ou en partie à l'intimée les coûts de réinstallation. Selon l'appelante, le présent appel porte sur la question de savoir si les remboursements doivent ou non être inclus dans le revenu de l'intimée pour fins d'impôt sur le revenu. Par ailleurs, l'intimée déclare que la seule question qui se pose est de savoir si les remboursements visés peuvent ou non servir à réduire la fraction non amortie du coût en capital de ses biens de la catégorie 2. Plus loin dans les motifs on fera ressortir ce qui constitue la véritable question en litige.

ILes faits pertinents

j L'intimée est une société chargée d'un service public dont le siège social est à Toronto (Ontario).

the business of distribution of natural gas to over 725,000 residential, commercial and industrial customers in Ontario, and, as well, in the production of natural gas, primarily from wells in Lake Erie and in the sale and rental of gas appliances. Its business activities, including its rates and accounting methods and practices, are subject to the approval of the Ontario Energy Board. The vast bulk of its revenue (approximately 95%) in the years in issue, was attributable to its gas distribution business. The gas is mainly received from trunk pipelines at a gate station outside its operating area. From the gate station the respondent distributes the gas through steel gas mains which generally run beneath the surface of streets and roads. The individual customers are provided with gas through pipes leading from the mains.

Various persons and organizations such as government departments, municipalities, utilities, telephone companies and other private companies from time to time require the relocation of portions of the pipeline network in order to do construction work for their own purposes. Usually such relocations are required because of some physical conflict arising from the construction work but they may also be undertaken for safety reasons. The parties requesting the relocations may or may not be customers of the respondent.

Whenever it can the respondent attempts to recover the full cost of the relocations from the party requesting them. However, the amount it can recover may be limited by the provisions of either *The Public Service Works on Highways Act*, R.S.O. 1970, c. 388 or the *Railway Act*, R.S.C. 1970, c. R-2. The respondent in all cases carefully calculates all elements of cost associated with the relocations and bills the parties in full for such costs or such part thereof as is permitted by statute.

Upon completion of the relocations the original pipe is usually abandoned and left in the ground although certain above-ground equipment such as parts of regulator stations may be salvaged. In the

Elle s'occupe de la distribution de gaz naturel à plus de 725 000 clients, pour usage résidentiel, commercial et industriel en Ontario, de même que de la production de gaz naturel, provenant principalement de puits dans le lac Érié, et de la vente et de la location d'appareils à gaz. Ses activités d'entreprise, y compris ses prix, ses pratiques et ses méthodes comptables, sont soumises à l'approbation de la Commission de l'énergie de l'Ontario. Au cours des années en question, elle a tiré la majeure partie de ses revenus (environ 95 %) de son entreprise de distribution de gaz. Le gaz vient en grande partie d'une canalisation principale qui alimente une station de distribution située à l'extérieur de sa région d'exploitation. L'intimée distribue le gaz à partir de sa station de distribution par des conduites principales en acier qui généralement suivent sous terre le tracé des rues et des routes. Les clients individuels reçoivent le gaz par des tuyaux reliés aux conduites principales.

Diverses personnes et divers organismes, comme les ministères du gouvernement, les municipalités, les services publics, les compagnies de téléphone et d'autres compagnies privées, exigent à l'occasion le déplacement de certaines parties du réseau de pipelines pour entreprendre leurs propres travaux de construction. Habituellement ces déplacements sont demandés à cause de travaux de construction qui ne pourraient être réalisés autrement, mais ils peuvent également être effectués pour des raisons de sécurité. Les parties qui demandent ces déplacements peuvent être ou non des clients de l'intimée.

Chaque fois qu'elle le peut, l'intimée tente de recouvrer le coût total des déplacements de la partie qui les a demandés. Toutefois, le montant qu'elle peut recouvrer peut être limité par les dispositions de la *Loi sur les travaux d'aménagement des voies publiques*, R.S.O. 1970, chap. 388 ou de la *Loi sur les chemins de fer*, S.R.C. 1970, chap. R-2. Dans tous les cas, l'intimée calcule soigneusement tous les éléments du coût relatif aux déplacements et facture les parties pour la totalité de ces coûts ou pour une partie de ceux-ci, comme le permet la loi.

Lorsque les travaux de déplacement sont terminés, l'ancienne conduite est habituellement abandonnée et laissée sous terre, bien que certaines pièces d'équipement de surface, notamment des

latter event credit is presumably given for the value of the salvaged equipment.

The average annual number of relocations in the taxation years in question was about 225.

Prior to the decision of the Court in *The Queen v. Canadian Pacific Limited*¹ the respondent treated reimbursements received from the parties for whom relocations were undertaken in essentially the same manner as it did for financial statement purposes, i.e., it reduced the amount of the gross cost of its relocated pipe by the amount of the reimbursements and added the net amount only to the undepreciated capital cost of the class (class 2). In substance, it took capital cost allowance on the net cost only. Incidentally, for rate-fixing purposes that is one of the methods for treating the reimbursements authorized by the Ontario Energy Board. After the *Canadian Pacific* case the respondent took the position that for tax purposes it (a) was entitled to add the gross cost of the relocations to the undepreciated capital cost of the class and to claim capital cost allowance on the gross amount, and (b) was not obliged to include the reimbursements in the calculation of its revenues for tax purposes.

II

Alleged Errors

The appellant's principal objection to the judgment appealed from is that the learned Trial Judge erred in concluding that the respondent is entitled to include the gross cost of relocations in the undepreciated capital cost of its class 2 assets and not to include the reimbursements in its revenue for the purpose of computing its income under the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63]. In particular counsel for the appellant submitted that the Trial Judge erred in that the issue of whether the reimbursements constituted income was decided in the *Canadian Pacific* case and in holding that, in this case, the reimbursements were not income. In the alternative, in effect, he said that

¹ [1978] 2 F.C. 439 (C.A.).

parties des postes régulateurs de tension, soient parfois récupérées. Dans ce cas, la valeur du matériel récupéré est vraisemblablement créditée.

a Le nombre annuel moyen de déplacements est d'environ 225 pour les années d'imposition en cause.

b Avant la décision de la Cour dans l'affaire *La Reine c. Canadien Pacifique Limitée*¹, l'intimée traitait les remboursements reçus des parties pour lesquelles elle effectuait les déplacements de la même manière essentiellement que dans ses états financiers, c'est-à-dire qu'elle déduisait du coût brut du déplacement des conduites le montant des remboursements et ajoutait le montant net seulement à la fraction non amortie du coût en capital pour la catégorie (catégorie 2). Essentiellement, elle calculait la déduction pour amortissement sur le coût net seulement. Incidemment, aux fins d'établissement des prix, il s'agit de l'une des méthodes autorisées par la Commission de l'énergie de l'Ontario pour traiter les remboursements. Après l'affaire *Canadien Pacifique*, l'intimée a adopté la position selon laquelle, pour les fins d'imposition, (a) elle avait le droit d'ajouter le coût brut des déplacements dans le calcul de la fraction non amortie du coût en capital de la catégorie et de réclamer la déduction pour amortissement sur le montant brut et (b) elle n'était pas obligée d'inclure les remboursements dans le calcul de son revenu pour les fins d'imposition.

II

§ Erreurs alléguées

L'objection principale de l'appelante au jugement dont appel est interjeté est que le savant juge de première instance a commis une erreur en concluant que l'intimée avait le droit d'inclure le coût brut des déplacements dans la fraction non amortie du coût en capital de ses biens de la catégorie 2 et qu'elle avait le droit de ne pas inclure les remboursements dans le calcul de son revenu en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63]. L'avocat de l'appelante allègue en particulier que le juge de première instance a commis une erreur, puisque la question de savoir si les remboursements constituaient des revenus avait été décidée dans l'affaire *Canadien*

¹ [1978] 2 C.F. 439 (C.A.).

the *Canadian Pacific* case was not applicable on the facts of this case.

III

Preliminary Objection

In his memorandum of fact and law, counsel for the respondent argued that the principal position taken by the appellant in her memorandum of fact and law ought not to be entertained by this Court in that it presents a position that was neither pleaded nor argued in the Trial Division nor did it form the basis of the reassessments against which the respondent's action was directed. The principal position to which the respondent refers, as expressed in the appellant's memorandum, is as follows:

38. The Deputy Attorney General of Canada submits that, assuming *Canadian Pacific* to be applicable, then for tax purposes Consumers':

- (a) is entitled to add the gross cost of the relocations to its Class 2 undepreciated capital cost and take capital cost allowance on the whole of the relocation cost

BUT

- (b) is obliged to include the reimbursements in the computation of its profit and, consequently, in its income for tax purposes.

In order to appreciate this argument, reference should first be made to the *Canadian Pacific* case following which an analysis of the pleadings shall be made in light of the *ratio decidendi* of that case and the allegations of the respondent as to what was or was not pleaded.

The decision of this Court in the *Canadian Pacific* case arose out of an appeal from the Trial Division and the headnote accurately sets forth the facts relating to that part of the judgment dealing with capital cost allowance.

(2) **The Capital Cost Allowance:** Respondent, acting at the request of third parties, made capital expenditures or expenditures deemed to be so, after it had been agreed that the third party would pay respondent an amount not exceeding that expenditure. Respondent calculated the capital cost allowance in respect of those assets, but the amounts received from the third parties were not taken into consideration in determining their capital cost. Appellant contends that the capital cost of

Pacifique et qu'il a jugé que, en l'espèce, les remboursements ne constituaient pas des revenus. Subsidiairement, il dit en fait que l'affaire *Canadien Pacifique* ne s'applique pas aux faits en l'espèce.

III

Objections préliminaires

Dans son exposé des faits et du droit, l'avocat de l'intimée a soutenu que le principal argument avancé par l'appelante dans son exposé des faits et du droit ne devrait pas être pris en considération par la présente Cour, car il soumet un point qui n'a pas été plaidé ni soutenu devant la Division de première instance et qui ne constituait pas le fondement des nouvelles cotisations à l'encontre desquelles l'intimée a intenté une action. L'argumentation principale à laquelle l'intimée fait allusion, telle qu'elle est exprimée dans l'exposé de l'appelante est la suivante:

[TRADUCTION] 38. Le sous-procureur général du Canada soutient que, si l'on présume que l'affaire *Canadien Pacifique* s'applique, Consumers', pour des fins d'imposition:

- a) a le droit d'ajouter le coût brut des déplacements dans le calcul de la fraction non amortie de son coût en capital de la catégorie 2 et de prendre la déduction pour amortissement sur le coût total du déplacement

MAIS

- b) elle est obligée d'inclure les remboursements dans le calcul de ses bénéfices et, par conséquent, dans son revenu, pour les fins d'imposition.

Afin d'évaluer cet argument, il faut se reporter d'abord à l'affaire *Canadien Pacifique* et analyser ensuite les plaidoiries à la lumière de la *ratio decidendi* de cette affaire et des allégations de l'intimée concernant ce qui a été plaidé ou non.

La décision de la présente Cour dans l'affaire *Canadien Pacifique* découle d'un appel d'un jugement de la Division de première instance et le sommaire établit d'une manière précise les faits relatifs à la partie du jugement qui traite de l'allocation à l'égard du coût en capital.

(2) **L'allocation à l'égard du coût en capital:** L'intimée, agissant à la requête de tierces parties, a effectué des dépenses de capital, ou des dépenses qui sont réputées l'être, après entente que la tierce partie paierait à l'intimée un montant ne dépassant pas les dépenses. L'intimée a calculé l'allocation à l'égard du coût en capital qui lui revenait pour ces biens, en tenant pas compte des montants reçus des tierces parties pour déterminer leur coût en capital. L'appelante fait valoir que du

those assets must be diminished by an amount equal to that received from the third parties. Appellant divided the eight transactions under consideration into two categories: (1) instances in which the respondent made expenditure on its own account and (2) cases in which respondent made the expenditure for the account of a third party who ultimately paid for it. Those cases in the second category were considered individually.

In respect of the first category of cases (which are similar to the relocations undertaken by the respondent in that the expenditures were made by the respondent after it had been agreed that the third party would pay the respondent amounts not exceeding the amounts of the expenditures) Pratte J., speaking for the Court had this to say at page 445 of the Report:

The contention of the appellant in respect of these transactions is that the "capital cost to the taxpayer of depreciable property", within the meaning of section 20(5)(e), is the net cost to the taxpayer and that the expenditure to which section 84A(3) refers is what the taxpayer "has actually expended in net". Therefore, in the five cases under consideration, the "capital cost to" the respondent, or the expenditure incurred by it, is, according to the appellant, the amount of the respondent's outlay less the contribution of the third party.

The learned Trial Judge, in my opinion, rightly rejected that contention which appears to me to be inconsistent with the decision of the House of Lords in *Birmingham Corp. v. Barnes* ([1935] A.C. 292) where it was held that "the actual cost to" a taxpayer of depreciable property is equal to the amount paid by the taxpayer. As Lord Atkin said in that case (at page 298):

What a man pays for construction or for the purchase of a work seems to me to be the cost to him: and that whether someone has given him the money to construct or purchase for himself; or, before the event, has promised to give him the money after he has paid for the work; or, after the event, has promised or given the money which recoups him what he has spent.

It was on the basis of this reasoning that the respondent changed its treatment of the reimbursements in the calculation of its undepreciated capital cost. In its principal submission counsel for the appellant contended that while the reasoning in the *Canadian Pacific* case may entitle the respondent to add the gross cost of the relocations to its class 2 undepreciated capital cost and to calculate capital cost allowance on the whole of the relocation cost, the case neither considered nor decided the issue of whether such receipts were income which had to be included in the respondent's revenues for tax purposes.

coût en capital de ces biens doit être soustrait un montant égal aux sommes reçues des tierces parties. L'appelante a divisé les huit opérations à l'étude en deux catégories: (1) les cas où l'intimée a effectué elle-même les dépenses pour son propre compte et (2) les cas où l'intimée a effectué la dépense pour le compte d'une tierce partie qui l'a remboursée par la suite. Les cas relevant de la seconde catégorie ont été examinés séparément.

Relativement à la première catégorie de cas (qui sont semblables aux déplacements effectués par l'intimée parce que les dépenses ont été faites par l'intimée après entente que la tierce partie lui payerait un montant ne dépassant pas les dépenses) le juge Pratte au nom de la Cour a dit à la page 445 du Recueil:

L'appelante soutient que pour ces transactions «le coût en capital pour le contribuable, de biens susceptibles de dépréciation» au sens de l'article 20(5)e), correspond au coût net supporté par le contribuable et que la dépense visée à l'article 84A(3) se rapporte à ce que le contribuable «a réellement dépensé après déduction». Par conséquent, dans les cinq opérations considérées, «le coût en capital pour» l'intimée, ou la dépense qu'elle a supportée correspond, selon l'appelante, au montant des débours engagés par l'intimée moins la contribution de la tierce partie.

A mon avis, le savant premier juge a eu raison de rejeter cette prétention qui me semble aller à l'encontre de la décision de la Chambre des Lords dans *Birmingham Corp. c. Barnes* ([1935] A.C. 292) suivant laquelle «le coût réel pour» un contribuable de biens susceptibles de dépréciation est égal au montant versé par le contribuable. Lord Atkin a déclaré dans cette affaire (à la page 298):

[TRADUCTION] Il me semble que ce qu'un homme paie pour la construction ou l'achat d'un ouvrage est ce qu'il lui coûte; et cela, qu'on lui ait donné les fonds nécessaires à la construction ou à l'achat ou qu'on l'ait assuré de lui remettre ceux-ci après qu'il aura réglé les travaux ou encore, qu'une fois le travail exécuté, on lui ait promis ou donné les fonds pour le dédommager de ses débours.

L'intimée, en se fondant sur ce raisonnement, a modifié sa manière de traiter les remboursements dans le calcul de sa fraction non amortie du coût en capital. Dans son argument principal, l'avocat de l'appelante soutient que, bien que le raisonnement dans l'affaire *Canadien Pacifique* puisse autoriser l'intimée à ajouter le coût brut des déplacements à la fraction non amortie du coût en capital de la catégorie 2 et à calculer la déduction pour amortissement sur l'ensemble du coût du déplacement, l'affaire n'a ni examiné ni tranché la question de savoir si ces sommes constituaient des revenus qui devaient être inclus dans le revenu de l'intimée pour les fins d'imposition.

The learned Trial Judge, rightly, I think, found that he was bound by the principle expressed in the *Canadian Pacific* case in so far as the treatment of the reimbursements as an addition to undepreciated capital cost is concerned. However, he went further and, after reviewing considerable jurisprudence concluded that in the *Canadian Pacific* case contributions were not taken into revenue but were capitalized² and, therefore, found as follows:³

I have concluded that the plaintiff in the present case was justified in considering that contributions received towards the relocation of its pipelines done, not for its benefit, but for the benefit of the parties making the contributions, can be carried to a contributed capital account without passing through income.

Counsel for the respondent submitted that the appellant's contention as to the accounting treatment to be accorded the reimbursements (*supra*), for tax purposes, ought not to be considered for two reasons:

(1) because the appellant neither pleaded this position nor argued it at trial and, therefore, it cannot be argued in this Court, and

(2) in any event, although the judgment of this Court in *Canadian Pacific* did not deal with the question of whether or not the reimbursements should be taken into income or form part of the shareholders' equity, on the facts of this case the reimbursements are not profit derived from a "taxpayer's income for a taxation year from a business or property . . ." within the meaning of subsection 9(1) of the *Income Tax Act*⁴ as alleged by counsel for the appellant. If the respondent's argument with respect to (1) is sustained, it will, of course, be unnecessary to deal with the second argument, unless the learned Trial Judge was right in concluding that the *Canadian Pacific* case determined that such reimbursements were capital in nature and the facts of this case being indistinguishable from those in the *Canadian Pacific* case the same

² A.B. p. 458 (p. 18 of the reasons for judgment) [now reported at p. 332 F.C.].

³ A.B. p. 462 (p. 22 of the reasons for judgment) [now reported at p. 336 F.C.].

⁴ 9. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from a business or property is his profit therefrom for the year.

Selon moi, le savant juge de première instance a décidé à juste titre qu'il était lié par le principe énoncé dans l'affaire *Canadien Pacifique* en ce qui concernait l'addition des remboursements à la fraction non amortie du coût en capital. Toutefois, il est allé plus loin et, après avoir passé en revue beaucoup de jurisprudence, il a conclu que les contributions dans l'affaire *Canadien Pacifique* n'avaient pas été incluses dans le revenu mais dans le capital² et, par conséquent, a déclaré³:

Je conclus que la demanderesse en l'espèce était fondée à considérer que les contributions reçues pour le déplacement de ses pipelines, déplacement fait non pas dans son intérêt, mais dans l'intérêt des auteurs des contributions, peuvent être portées au compte de capital d'apport sans passer par le revenu.

L'avocat de l'intimée a soutenu que l'argument de l'appelante concernant la manière de comptabiliser les remboursements (ci-dessus) aux fins de l'impôt, ne devrait pas être examiné pour deux raisons:

(1) parce que l'appelante n'a ni plaidé ni évoqué ce point en première instance et, par conséquent, ne peut en débattre devant la présente Cour, et

(2) de toute façon, même si l'arrêt *Canadien Pacifique* de la présente Cour n'a pas traité de la question de savoir si les remboursements devaient ou non être inclus dans le revenu ou faire partie de l'avoir des actionnaires, les remboursements ne constituent pas, d'après les faits en l'espèce, des bénéfices provenant du «revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition . . .» au sens du paragraphe 9(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*⁴, comme le soutient l'avocat de l'appelante. Si l'argument de l'intimée relatif au point (1) est accueilli, il ne sera évidemment pas nécessaire de traiter du deuxième argument, toutefois il faut arriver à la même conclusion si le savant juge de première instance a eu raison de conclure que l'arrêt *Canadien Pacifique* a décidé que ces remboursements faisaient partie

² Dossier d'appel, p. 458 (p. 20 des motifs du jugement) [maintenant publié à la p. 332 C.F.].

³ Dossier d'appel, p. 462 (p. 25 des motifs du jugement) [maintenant publié à la p. 336 C.F.].

⁴ 9. (1) Sous réserve des dispositions de la présente Partie, le revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien pour une année d'imposition est le bénéfice qu'il en tire pour cette année.

conclusion must follow.

Counsel for the appellant relied on paragraphs 11, 12, 15 and 16 of the amended statement of defence as providing the basis for entitling him to argue that the reimbursements form part of the respondent's revenue for purpose of the calculation of taxable income. Those paragraphs read as follows:

11. He says that both the amounts paid and the reimbursements received by the Plaintiff pursuant to its agreements with third parties and in each case arising out of the same agreement were on income account.

12. He says that if the amounts disbursed by the Plaintiff under its agreements with third parties were on capital account, which is not admitted but denied, either

a) the capital cost to the Plaintiff of each of its relocated pipelines built pursuant to its respective agreement with a third party is the amount disbursed by it under each agreement less the reimbursement received from the third party thereunder; or

b) in each case a pipeline was disposed of for proceeds of disposition equal to the amount the Plaintiff was reimbursed under its respective agreement with the third party.

15. He further submits that both the amounts paid and the reimbursements received by the Plaintiff pursuant to its agreements with third parties and in each case arising out of the same agreement were on income account and accordingly those amounts are properly deductible and those reimbursements received are properly included in calculating the Plaintiff's income for each respective taxation year.

16. In the alternative, if the amounts disbursed by the Plaintiff under its agreements with third parties were on capital account, which is not admitted but denied, he submits that either

a) the capital cost to the Plaintiff for each of its relocated pipelines built pursuant to its respective agreement with a third party is the amount disbursed by it under each agreement less the reimbursement received from the third party thereunder; or

b) in each case a pipeline was disposed of for proceeds of disposition equal to the amount the Plaintiff was reimbursed under its respective agreement with the third party so that although the amount disbursed by it pursuant to that agreement would properly be added to its undepreciated capital cost of pipelines, that undepreciated capital cost is reduced by those proceeds of disposition.

Counsel also said that paragraph 5 of the partial agreement statement of facts supports his contention. It reads as follows:

5. It is further agreed that if this Honourable Court should find wholly in favour of the Plaintiff (i.e. that the Plaintiff is entitled to include the amounts referred to in paragraph 2(a) in its Class 2 capital cost and that those amounts do not result in

du capital et qu'on ne peut faire de distinction entre les faits en l'espèce et ceux de l'affaire *Canadien Pacifique*.

L'avocat de l'appelante s'est fondé sur les paragraphes 11, 12, 15 et 16 de la défense modifiée pour soutenir que les remboursements font partie du revenu de l'intimée pour les fins du calcul de son revenu imposable. Voici le texte de ces paragraphes:

[TRADUCTION] 11. Il dit que tant les montants payés que les remboursements qu'a reçus la demanderesse en vertu des ententes avec des tiers et dans chaque cas découlant de la même entente doivent être comptabilisés dans le compte de revenu.

12. Il dit que, si les montants déboursés par la demanderesse en vertu de ces ententes avec des tiers étaient comptabilisés dans le compte de capital, ce qu'il désavoue,

a) ce qu'il en a coûté à la demanderesse pour le déplacement de chacun desdits pipelines construits en vertu d'une entente avec un tiers est la somme engagée par elle en vertu de l'entente moins le montant du remboursement reçu du tiers; ou bien

b) dans chaque cas, il s'agit de la vente d'un pipeline, dont le produit est égal au montant remboursé à la demanderesse en vertu de l'entente avec le tiers.

15. Il soutient en outre que, tant les montants payés que les remboursements qu'a reçus la demanderesse en vertu des ententes avec des tiers et dans chaque cas découlant de la même entente, doivent être comptabilisés dans le compte de revenu et que, par conséquent, ces montants sont à juste titre déductibles et ces remboursements reçus sont à juste titre inclus dans le calcul du revenu de la demanderesse pour chaque année d'imposition.

16. Subsidiairement, si les montants déboursés par la demanderesse en vertu d'ententes avec des tiers sont comptabilisés dans le compte de capital, ce qu'il désavoue, il soutient que

a) ce qu'il en a coûté à la demanderesse pour le déplacement de chacun desdits pipelines construits en vertu d'une entente avec un tiers est la somme engagée par elle en vertu de l'entente moins le montant du remboursement reçu du tiers; ou bien

b) dans chaque cas, il s'agit de la vente d'un pipeline, dont le produit est égal au montant remboursé à la demanderesse en vertu de l'entente avec le tiers, de sorte que bien que la somme engagée par la demanderesse en vertu de l'entente puisse être à juste titre ajoutée à la fraction non amortie du coût en capital des pipelines, cette fraction non amortie du coût en capital est réduite du produit de la vente.

De plus, l'avocat dit que le paragraphe 5 de l'exposé conjoint partiel des faits appuie sa prétention:

[TRADUCTION] 5. Il est en outre convenu que si cette honorable Cour rend jugement entièrement en faveur de la demanderesse (c'est-à-dire que la demanderesse a le droit d'inclure les montants visés au paragraphe 2a) dans ses coûts en capital de la

any other offsetting effect on taxable income), then (as compared with the reassessments) (i) the Plaintiff's undepreciated capital cost ("UCC") at the [sic] at the end of each taxation year (prior to any cost allowance being taken) should be increased by the amounts shown in Table 3 below and (ii) the Plaintiff's capital cost allowance ("CCA") for each year should be increased by the amount shown in Table 3.

Since heaviest reliance was placed on paragraphs 11 and 15, it should be observed at the outset that each states that "both the amounts paid and the reimbursements received by the Plaintiff . . . were on income account". (Emphasis added.) This, in appellant counsel's submission, could only mean to the draftsman of an answering plea, or in counsel's preparation for trial, that the Minister of National Revenue viewed the reimbursements as revenue for inclusion in the calculation of the taxpayer's taxable income in the years in which they were received.

Counsel for the respondent, on the other hand, says that the meaning that he ascribed to those words, particularly because of the use of the word "both" in relation to expenditures and receipts as being for "income account", was that the Minister viewed the reimbursements as income in the hands of the respondent so that the expenditures incurred for the relocation could be chargeable as deductible expenses in the year in which they were incurred, a result which would be financially advantageous to the respondent. However, because of the *Canadian Pacific* case the respondent's counsel knew that the expenditures were, for the reasons given in that case, to be added to the undepreciated capital cost of the class 2 assets. Flowing from that knowledge the receipt of the reimbursement must, as he saw it, also be on account of capital. The plea in the statement of defence as drafted gave him no clue, he said, that the Minister would now take the position that while the expenditures could be added to the capital cost, the receipt of the reimbursements would be on income account. They were inconsistent positions in his view.

I agree. I am of the opinion that no reasonable reader of the aforementioned paragraphs of the amended statement of defence would anticipate

catégorie 2 et que ces montants n'entraînent pas d'autres effets de compensation sur le revenu imposable), alors (en comparaison avec les nouvelles cotisations) (i) les montants indiqués au tableau 3 ci-dessous devraient être ajoutés à la fraction non amortie du coût en capital («FNACC») de la demanderesse à la fin de chaque année d'imposition (avant toute déduction pour amortissement) et (ii) le montant indiqué au tableau 3 devrait être ajouté à la déduction pour amortissement («DPA») de la demanderesse pour chaque année.

Comme on s'appuie surtout sur les paragraphes 11 et 15, il faut d'abord remarquer que dans les deux cas, il est indiqué que «tant les montants payés que les remboursements qu'a reçus la demanderesse . . . doivent être comptabilisés dans le compte de revenu». (C'est moi qui souligne.) Selon l'argumentation de l'avocat de l'appelante, cela doit signifier, pour celui qui rédige une réplique ou dans le cadre de la préparation de l'audience, que le ministre du Revenu national considérerait les remboursements comme des revenus à inclure dans le calcul du revenu imposable du contribuable pour les années pendant lesquelles ils ont été faits.

Par ailleurs, l'avocat de l'intimé dit que, selon lui, vu l'emploi de l'expression «tant . . . que» («both») à l'égard des dépenses et des recettes à comptabiliser dans «le compte de revenu», ces phrases signifiaient que le Ministre considérerait les remboursements comme un revenu de l'intimée et qu'en conséquence les dépenses engagées pour le déplacement pouvaient être comptabilisées comme des dépenses déductibles pour l'année en cause, ce qui serait financièrement avantageux pour l'intimée. Toutefois, à cause de l'arrêt *Canadien Pacifique*, l'avocat de l'intimée savait pour les motifs donnés dans cette affaire que les dépenses devaient être ajoutées à la fraction non amortie du coût en capital des biens de la catégorie 2. Il en découle que les remboursements doivent, à son avis, également être comptabilisés dans le compte de capital. Il ajoute que le plaidoyer contenu dans la défense telle que rédigée n'indiquait pas que le Ministre soutiendrait maintenant que, si les dépenses pouvaient être ajoutées au coût en capital, les remboursements seraient comptabilisés dans le compte de revenu. Il s'agissait, à son avis, de positions incompatibles.

J'accepte cet argument. Selon moi, la lecture raisonnable des paragraphes susmentionnés de la défense modifiée ne permet pas de prévoir qu'au

that if the Court were to find that the principle of the *Canadian Pacific* case were followed (notwithstanding the denial in the defence that the case was not relevant) that the respondent's position would be that the receipt of the reimbursements was on income account although the expenditure would be for capital account. That being so and, as well, the Court having been advised by counsel for the respondent that he had objected strenuously at trial against the advancement of this position when not pleaded, it is my opinion that the Trial Judge should not have permitted the argument to be advanced nor to have made a finding on the accounting treatment to be accorded the receipt of the reimbursements for tax purposes; namely that the reimbursements were on the contributed capital account.

That this is the correct view of how the matter should have been dealt with is supported by the fact that it appears that the notices of reassessment in the taxation years in question, from which the respondent appealed, revised the respondent's income in each year on the basis, *inter alia*, that the expenditures for relocations could not be added to the undepreciated capital cost for the purpose of calculation of capital cost allowance. The respondent's appeals to the Trial Division were from those reassessments claiming, in so far as the 1971, 1972 and 1973 taxation years were concerned, that it was entitled to claim capital cost allowances on the additional amounts comprising the reimbursements received from relocations during the respective years by virtue of the *Canadian Pacific* case, it having amended its returns after that decision was handed down. In so far as its 1974 taxation year was concerned, it took the position that its return had correctly included in the undepreciated capital cost of its class 2 properties the gross expenditures made for relocations regardless of reimbursements received from various sources during that year. It relied on the *Canadian Pacific* case as its authority for so doing. Having so pleaded, it seems to me that if the Minister intended to put in issue the question of how the receipt of the reimbursements should be treated for tax purposes, (assuming that the respondent was found to be correct in relying on the *Canadian Pacific* case), she should have done so in clear and unmistakable terms to enable the respondent to know the case it had to meet and to adduce such evidence as it deemed necessary to

cas où la Cour déciderait d'appliquer les principes de l'arrêt *Canadien Pacifique* (nonobstant la contestation dans la défense de la pertinence de cet arrêt) la position de l'intimée serait de comptabiliser les recettes provenant des remboursements dans le compte de revenu et les dépenses dans le compte de capital. Cela étant et compte tenu en outre du fait que l'avocat de l'intimée a fait savoir à la Cour qu'il s'était opposé fermement en première instance à la présentation de cet argument qui n'avait pas été plaidé, je suis d'avis que le juge de première instance n'aurait pas dû permettre qu'il soit présenté et n'aurait pas dû se prononcer sur le traitement comptable à accorder aux remboursements aux fins d'imposition, savoir leur comptabilisation dans le compte de capital d'apport.

Il semble que dans les avis de nouvelles cotisations pour les années d'imposition en cause, dont l'intimée avait interjeté appel, l'appelante avait révisé le revenu de l'intimée pour chaque année en cause en se fondant notamment sur le fait que les dépenses engagées pour les déplacements ne pouvaient être ajoutées à la fraction non amortie du coût en capital pour les fins du calcul de la déduction pour amortissement. Ce fait vient appuyer mon interprétation de la manière dont la question aurait dû être tranchée. L'intimée a interjeté appel à la Division de première instance contre ces nouvelles cotisations en soutenant, pour les années d'imposition 1971, 1972 et 1973, qu'elle avait le droit, en vertu de l'arrêt *Canadien Pacifique*, de réclamer des déductions pour amortissement sur le montant supplémentaire comprenant les remboursements reçus pour les déplacements de pipelines au cours de ces années, ayant modifié ses déclarations après que cette décision eut été rendue. Dans le cas de l'année d'imposition 1974, elle a adopté la position selon laquelle les dépenses brutes engagées pour les déplacements, indépendamment des divers remboursements reçus au cours de cette année, ont été à juste titre incluses dans la fraction non amortie de son coût en capital des biens de la catégorie 2. Elle s'est appuyée sur la décision rendue dans l'affaire *Canadien Pacifique*. Comme cela a été plaidé, il me semble que si le Ministre avait eu l'intention de soulever la question concernant le traitement des remboursements aux fins d'impôt, (à supposer que l'intimée ait eu raison de se fonder sur l'arrêt *Canadien Pacifique*), il aurait

meet that contention. As earlier stated, I am of the opinion that the appellant failed to do so.

The difficulty is further exacerbated by the fact that the appellant changed the position she took at trial to that which her counsel took during this appeal. In his reasons for judgment the learned Trial Judge described the appellant's position at trial⁵, in the following way [at page 332]:

The defendant contends that the plaintiff's tax position is not in accordance with either accounting or economic reality, and now contends that preferably the entire cost of relocation should be included in the capital account for capital cost allowance purposes, and does not suggest that the whole contribution should be brought into income in the year when it was received, provided that it be brought in in such a way that it will be amortized in the current year and future years at a rate equal to the amount claimed by plaintiff as capital cost allowance on the costs of relocation. The end result will be the same.

At the hearing of the appeal, counsel for the appellant agreed that he could not, on the basis of the Act, sustain his position that the reimbursements should be amortized over the depreciable life of the assets and that, therefore, he now relied on paragraph 12(1)(a)⁶ as his authority for taking them into income in the year in which they were received. In counsel for the respondent's submission this change constituted the raising of a new defence on the appeal and was an additional reason for refusing to consider the appellant's

⁵ A.B. v. 1, p. 458 (p. 18 of the reasons for judgment).

⁶ 12. (1) There shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year as income from a business or property such of the following amounts as are applicable:

(a) any amount received by the taxpayer in the year in the course of a business

(i) that is on account of services not rendered or goods not delivered before the end of the year or that, for any other reason, may be regarded as not having been earned in the year or a previous year, or

(ii) under an arrangement or understanding that it is repayable in whole or in part on the return or resale to the taxpayer of articles in or by means of which goods were delivered to a customer;

dû le faire en des termes clairs et indubitables afin de permettre à l'intimée de savoir à quels arguments elle devait répondre et de présenter les éléments de preuve nécessaires à cette fin. Comme
a je l'ai dit précédemment, je suis d'avis que l'appellante ne l'a pas fait.

De plus, la situation est rendue encore plus difficile par le fait que l'appellante a modifié la
b position qu'elle avait adoptée en première instance pour prendre celle que son avocat a soutenue au cours du présent appel. Dans ses motifs, le savant juge de première instance a décrit de la manière
c suivante la thèse soutenue par l'appellante à l'audience⁵ [à la page 332]:

La défenderesse prétend que la position de la demanderesse sur le plan fiscal n'est pas conforme à la réalité économique ou comptable, et soutient maintenant que, de préférence, la totalité du coût de déplacement devrait être incluse dans le compte de capital pour fins de déduction pour amortissement, et ne suggère pas que la contribution entière soit portée dans le revenu de l'année de sa réception, pourvu que cela se fasse de manière qu'elle soit amortie dans l'année en cours et les années ultérieures à un taux égal à la somme réclamée par la demanderesse
d comme déduction pour amortissement relativement aux coûts
e du déplacement. Le résultat final sera le même.

À l'audition de l'appel, l'avocat de l'appellante a admis qu'il ne pouvait pas, sur le fondement de la
f Loi, maintenir sa position selon laquelle les remboursements devraient être amortis au cours de la durée d'amortissement des biens et que, par conséquent, il se fondait maintenant sur l'alinéa
g 12(1)a)⁶ pour les inclure dans le revenu de l'année pendant laquelle ils avaient été reçus. Dans son argumentation, l'avocat de l'intimée soutient que cette modification constitue la présentation d'une nouvelle défense en appel, ce qui est une raison

⁵ Dossier d'appel vol. 1, p. 458 (p. 19 des motifs du jugement).

⁶ 12. (1) Sont à inclure dans le calcul du revenu tiré par un contribuable d'une entreprise ou d'un bien, au cours d'une année d'imposition, les sommes appropriées suivantes:

a) toute somme reçue au cours de l'année par le contribuable dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise

(i) au titre de services non rendus ou de marchandises non livrées avant la fin de l'année ou qui, pour toute autre raison, peut être considérée comme n'ayant pas été gagnée durant cette année ou une année antérieure, ou

(ii) qui, en vertu d'un arrangement ou d'une entente, est remboursable en totalité ou en partie lors du renvoi ou de la revente au contribuable d'articles dans lesquels ou au moyen desquels des marchandises ont été livrées à un client;

argument on this branch of the case.

supplémentaire pour refuser de tenir compte de l'argument de l'appelante à l'égard de ce volet de l'affaire.

IV

The Jurisprudence

As can be seen from the foregoing there are two aspects to the objection taken by the respondent. First, that the pleadings did not raise the position taken by the appellant during argument at trial after the close of the case. Second, that a new position was advanced by the respondent for the first time on appeal.

Quite aside from any rules of Court in respect of pleadings and the necessity for pleading particular defences, it is trite to say that one of the purposes of a statement of defence is to raise all grounds of defence which, if not raised, would be likely to take the opposite party by surprise. *A fortiori* where, as here, a particular statutory provision is to be relied upon it must be pleaded together with the facts disclosing why the provision is applicable. Jackett C.J. in *Her Majesty the Queen v. Littler Sr*⁷ put the principle in this way:

In my view, when a cause of action is to be supported on the basis of a statutory provision, it is elementary that the facts necessary to make the provision applicable be pleaded (preferably with a direct reference to the provision) so that the opposing party may decide what position to take with regard thereto, have discovery with regard thereto and prepare for trial with regard thereto. In this case, the Minister's decision on the objection referred to section 137 but, when complying with section 99 in the preparation of his defence in the Trial Division, the respondent not only did not refer to that section although he referred to others, he did not plead facts showing that "the result of one or more . . . transactions . . . is that a person confers a benefit . . ." Had that been pleaded, other facts might well have been the subject of evidence in addition to those that were brought out at trial. In my view, it is no mere technicality", but a matter of elementary justice to abstain, in the absence of very special circumstances, from drawing inferences from evidence adduced in respect of certain issues in order to make findings of fact that were not in issue during the course of the trial.

⁷ [1978] CTC 235 (F.C.A.), at p. 240.

a

IV

La jurisprudence

b Comme on peut le constater d'après ce qui précède, l'opposition de l'intimée comporte deux aspects. D'abord, elle soutient que les plaidoiries n'énonçaient pas la position adoptée par l'appelante dans son argumentation à l'audience, après la clôture de la preuve. Ensuite, que l'appelante a présenté un nouveau moyen pour la première fois en appel.

d Indépendamment des règles de la Cour relatives aux plaidoiries et de la nécessité de plaider certaines défenses, il va sans dire que l'un des buts de la défense est d'énoncer tous les moyens de défense qui, s'ils n'étaient pas mentionnés, pourraient prendre la partie adverse par surprise. À plus forte raison lorsque, comme en l'espèce, on doit se fonder sur une disposition législative précise, celle-ci doit être plaidée ainsi que les faits expliquant pourquoi cette disposition est applicable. Le juge en chef Jackett dans l'affaire *Sa Majesté la Reine c. Littler père*⁷ a expliqué le principe de la manière suivante:

À mon avis, lorsqu'une cause d'action est fondée sur une disposition statutaire, il faut évidemment établir les circonstances rendant cette disposition applicable (de préférence avec des renvois directs à la disposition) pour permettre à la partie adverse de déterminer le parti à prendre à cet égard, d'orienter l'interrogatoire préalable en conséquence et de préparer le procès en tenant compte de cet élément. Dans le présent litige, la décision du Ministre relative à l'opposition renvoie à l'article 137, mais, en se conformant à l'article 99 dans la préparation de sa défense devant la Division de première instance, non seulement l'intimée n'a-t-elle pas cité cet article bien qu'elle en ait cité d'autres, mais elle n'a pas allégué des circonstances établissant «des opérations . . . [qui] . . . ont pour résultat qu'une personne confère un avantage . . .» Si cette allégation avait été faite, la preuve aurait pu porter sur d'autres faits que ceux qui ont fait l'objet des débats à l'audience. À mon avis, ce n'est pas une simple question de «procédure» mais de justice élémentaire que de s'abstenir, en l'absence de circonstances très spéciales, de tirer de la preuve produite relativement à certaines questions des conclusions pour constater des faits dont il n'a pas été question au cours de l'audition.

⁷ [1978] CTC 235 (C.F. Appel), à la p. 240.

In *The Queen v. Transworld Shipping Ltd.*⁸ a contract to enter a charter-party required Treasury Board approval and no such approval had been obtained. These facts were not pleaded nor made the subject-matter, as such, of discovery or evidence at trial. Jackett C.J. for the Court viewed the onus as being on the appellant to plead such a defence, together with the facts on which it was based, in its statement of defence. He then made the following observation:

In my view, justice requires that any defence based on special statutory provisions must be pleaded, particularly if it is based on specific facts, so that the opposite party may have discovery with regard to such facts and prepare to adduce evidence with regard thereto.

While a statutory requirement, the absence of which provides a defence for the appellant, was not present in the case at bar, the principle nonetheless applies. The new defence was based on the alleged fact that the reimbursements in issue were to be viewed as falling within the ambit of paragraph 12(1)(a) of the *Income Tax Act*.

That contention, thus, ought to have been pleaded together with the facts which disclosed why that provision was applicable. I do not see that the amended statement of defence does so. I am of the opinion, therefore, that the pleading does not provide the underpinning required for the argument advanced for the first time after the case was closed and during final argument at the end of the trial.

As to the raising of the argument for the first time on the appeal that the reimbursements were income in the hands of the respondent in the taxation year in which they were received, there is ample authority as to when new arguments are permitted to be maintained on appeal. Some of the authorities were reviewed in the judgment of this Court in *Kingsdale Securities Co. Limited v. Minister of National Revenue*⁹ and in particular in the following passage from my reasons for judgment, with which Ryan J. concurred:

⁸ [1976] 1 F.C. 159, at p. 170; 61 D.L.R. (3d) 304 (C.A.), at p. 314.

⁹ [1974] 2 F.C. 760, at pages 772-773; [1975] CTC 10 (C.A.), at pp. 18-19.

Dans l'affaire *La Reine c. Transworld Shipping Ltd.*⁸, un contrat en vue d'une charte-partie exigeait l'autorisation du Conseil du Trésor mais celle-ci n'avait pas été obtenue. Ces faits n'avaient pas été plaidés et n'avaient pas fait l'objet en tant que tels, d'un interrogatoire préalable ou d'éléments de preuve à l'instruction. Le juge en chef Jackett au nom de la Cour a considéré qu'il incombe à l'appelante de plaider un tel moyen de défense, ainsi que les faits sur lesquels il était fondé, dans sa défense. Il a alors fait la remarque suivante:

À mon avis, la justice exige que tout moyen de défense, fondé sur les dispositions spéciales d'une loi, soit plaidé, particulièrement s'il est fondé sur des faits précis, pour que la partie adverse puisse prendre connaissance de ces faits et se préparer à produire des preuves s'y rapportant.

Le principe s'applique, même si en l'espèce il n'y a pas d'exigence législative particulière, ce qui donne un moyen de défense à l'appelante. La nouvelle défense était fondée sur l'allégation que les remboursements en question devaient être considérés comme relevant des dispositions de l'alinéa 12(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Ainsi, cette allégation aurait dû être plaidée de même que les faits qui indiquaient pourquoi cette disposition était applicable. Ce n'est pas ce que je peux constater dans la défense modifiée. Par conséquent, je suis d'avis que la plaidoirie n'étaye pas suffisamment l'argument présenté pour la première fois après la clôture de la preuve et au cours de l'argument final, à la fin de l'instruction.

Pour ce qui est de l'argument qui a été présenté pour la première fois en appel, selon lequel les remboursements constituaient un revenu de l'intimée pour l'année d'imposition pendant laquelle ils avaient été reçus, la jurisprudence indique clairement dans quelles circonstances de nouveaux arguments peuvent être accueillis en appel. Certains de ces arrêts ont été étudiés dans le jugement de la présente Cour *Kingsdale Securities Co. Limited c. Le ministre du Revenu national*⁹ et, en particulier, dans le passage suivant tiré de mes motifs du jugement auxquels le juge Ryan a souscrit:

⁸ [1976] 1 C.F. 159, à la p. 170; 61 D.L.R. (3d) 304 (C.A.), à la p. 314.

⁹ [1974] 2 C.F. 760, aux pp. 772 et 773; [1975] CTC 10 (C.A.), aux pp. 18 et 19.

Secondly, the amended notice of appeal from the re-assessments based the appeal on the partnership agreement in which each of the limited partners is one of the trusts and each is described as "a Trust created by Deed of Trust, dated the 2nd day of December A.D. 1963 through its Trustees for the time being . . .". No plea was made, even in the alternative, that the trusts were declaratory trusts and not trusts settled by the Oklahoma relatives pursuant to the trust deeds. It was not until during the course of argument at trial that this line of reasoning was adopted by the appellant. In my view, the appellant having proceeded to trial on the basis of the validity of certain documents, ought not to be permitted to invite either the Trial Judge or this Court to consider the case on an entirely different basis.

In *The Owners of the Ship Tasmania v. Smith* (1890) 15 A.C. 223 at p. 225, Lord Herschell, dealing with a point which was taken by the plaintiff for the first time in the Court of Appeal, had this to say:

My Lords, I think that a point such as this, not taken at the trial, and presented for the first time in the Court of Appeal, ought to be most jealously scrutinised. The conduct of a cause at the trial is governed by, and the questions asked of the witnesses are directed to, the points then suggested. And it is obvious that no care is exercised in the elucidation of facts not material to them. (The emphasis is mine.)

It appears to me that under these circumstances a Court of Appeal ought only to decide in favour of an appellant on a ground there put forward for the first time, if it be satisfied beyond doubt, first, that it has before it all the facts bearing upon the new contention, as completely as would have been the case if the controversy had arisen at the trial; and next, that no satisfactory explanation could have been offered by those whose conduct is impugned if an opportunity for explanation had been afforded them when in the witness box.* (The emphasis is mine.)

In *Lamb v. Kincaid* (1907) 38 S.C.R. 516 at 539, Duff J. as he then was, referred to the *Tasmania* case (*supra*) with approval and stated:

Had it been suggested at the trial that the plaintiffs ought to have proceeded in the manner now suggested, it is impossible to say what might have proved to be the explanation of the fact that the plaintiffs did not so proceed. Many explanations occur to one, but such speculation is profitless; and I do not think the plaintiffs can be called upon properly at this stage to justify their course from the evidence upon the record. A court of appeal, I think, should not give effect to such a point taken for the first time in appeal, unless it be clear that, had the question been raised at the proper time, no further light could have been thrown upon it.

There are many other authorities to the same effect but unlike those cases in which the new ground was first raised on appeal, the alternative position was in this case raised during argument before the learned Trial Judge. However, at that time the cases for both parties had been closed, so that no further evidence

* The italics are mine.

Deuxièmement, l'avis d'appel modifié, visant les nouvelles cotisations, fondait l'appel sur le contrat de commandite en vertu duquel chacun des commanditaires était l'une des fiducies, chacune étant décrite comme [TRADUCTION] «une fiducie créée par acte de fiducie, en date du 2 décembre 1963 par l'intermédiaire de ses fiduciaires actuels . . .». On n'a pas plaidé, même subsidiairement, qu'il s'agissait de fiducies déclaratoires et non pas de fiducies constituées par les parents d'Oklahoma conformément aux actes de fiducie. Ce n'est qu'au cours des débats en première instance que l'appelante a adopté ce raisonnement. À mon avis, l'appelante ayant intenté l'action en se fondant sur la validité de certains documents, on ne devrait pas l'autoriser à demander soit au juge de première instance soit à cette cour d'examiner l'affaire sur une base totalement différente.

Dans l'arrêt *The Owners of the Ship Tasmania c. Smith* (1890) 15 A.C. 223 à la p. 225, lord Herschell, examinant un point que le demandeur avait soulevé pour la première fois devant la cour d'appel, eut à déclarer:

[TRADUCTION] Mes Seigneurs, je pense qu'on devrait examiner d'une manière très minutieuse un point comme celui-ci, qui n'a pas été soulevé en première instance et est présenté pour la première fois en cour d'appel. Le déroulement d'un procès en première instance est commandé par les points qui y sont soulevés et les questions posées aux témoins s'y rapportent. Et il est évident qu'on ne se soucie pas d'élucider les faits qui ne concernent pas ces points. (C'est moi qui souligne.)

Il me paraît que, dans ces circonstances, une cour d'appel ne devrait statuer en faveur d'un appellant sur un motif qui est soulevé pour la première fois que si elle est indubitablement convaincue d'une part qu'on lui a soumis tous les faits relatifs à la nouvelle prétention, aussi complètement qu'on l'aurait fait si la controverse était survenue en première instance; et d'autre part que les témoins dont la conduite est mise en cause n'auraient pu offrir d'explication satisfaisante s'ils avaient eu l'occasion de s'expliquer quand ils étaient à la barre des témoins*. (C'est moi qui souligne.)

Dans l'affaire *Lamb c. Kincaid* (1907) 38 R.C.S. 516 à la page 539, le juge Duff, alors juge puiné, s'est référé, en l'approuvant, à l'arrêt *Tasmania* (précité) et déclarait:

[TRADUCTION] Si on avait affirmé en première instance que les demandeurs devaient suivre la procédure que l'on suggère maintenant, on ne peut savoir comment ils auraient expliqué le fait qu'ils n'ont pas procédé de cette façon. Plusieurs explications me viennent à l'esprit, mais une telle spéculation est sans intérêt; et je ne pense pas que l'on puisse légitimement, à ce stade, inviter les demandeurs à justifier leurs attitudes révélées par les preuves figurant au dossier. Une cour d'appel, à mon avis, ne devrait pas donner suite à un tel point, soulevé pour la première fois en appel, à moins d'avoir la certitude que la question, eût-elle été soulevée en temps opportun, n'aurait pu être élucidée davantage.

Il y a beaucoup d'autres arrêts dans le même sens, mais contrairement aux affaires dans lesquelles le moyen nouveau a été soulevé pour la première fois en appel, en l'espèce il l'a été au cours des débats devant le savant juge de première instance. Cependant, à ce moment-là les deux parties avaient déjà ter-

* Les italiques sont de moi.

could have been adduced by the defendant at that stage to rebut the argument and the same principles should, therefore, apply. Presumably, the defendant had led evidence which was material in defending the case pleaded against him. Neither this Court nor the Trial Judge ought to be put in a position of deciding whether or not all possible evidence had been adduced to counter any argument made by the other party unless it is satisfied beyond all reasonable doubt that all requisite evidence had been adduced to enable the defendant to rebut the plaintiff's new position. I am not so satisfied and thus, I do not think that the appellant's submissions that declaratory trusts may have been created ought to be considered by this Court or need to have been considered by the learned Trial Judge.

As can be seen, the circumstances in which the introduction of the new argument occurred in that case are much like those which are present in this case.

The question thus becomes, would additional evidence have assisted the respondent in rebutting the new argument? Counsel for the respondent in answering questions put to him by the Court stated that, had he understood from the pleadings that the defence raised by the appellant at the conclusion of the trial was to be advanced, he would have called expert accounting evidence to support his client's treatment of the reimbursements as contributed capital and, as well, would have cross-examined the appellant's expert in the hope of eliciting support from him that the treatment of the reimbursement as contributed capital was as acceptable a method as including them in the income of his client. To paraphrase what was said in the *Kingsdale* case, in the face of these statements, I cannot be satisfied beyond reasonable doubt that all requisite evidence had been adduced to enable the respondent to rebut the appellant's new position either at trial or in this Court.

For all of the above reasons, therefore, I am of the opinion that the appellant's argument both at trial and in this Court as to the character of the reimbursements received for the pipe relocations, ought not to have been considered at trial nor should it be considered in this Court since it was not properly put in issue at trial.

miné leur plaidoyer de sorte que le défendeur, à ce stade, ne pouvait plus produire de preuve pour réfuter l'argument; par conséquent, les mêmes principes devraient s'appliquer. Probablement le défendeur avait déjà produit des preuves pertinentes pour répliquer aux arguments invoqués contre lui. On ne devrait pas placer cette cour ni le juge de première instance dans la situation d'avoir à décider si toutes les preuves possibles ont été opposées à chacun des moyens soulevés par l'autre partie, à moins que cette cour ou le juge de première instance soit parfaitement convaincu que toutes les preuves requises permettant au défendeur de réfuter le nouveau moyen du demandeur ont été présentées. Je n'ai pas cette conviction et je ne pense donc pas que cette cour doive prendre en considération la prétention de l'appelante relative à la création probable de fiducies déclaratoires, ou que le savant juge de première instance aurait dû le faire.

Comme on peut le constater, les circonstances dans lesquelles le nouvel argument a été présenté dans cette affaire sont très semblables à ce qui s'est produit en l'espace.

Par conséquent la question qui se pose est de savoir si des éléments de preuve supplémentaires auraient aidé l'intimée à réfuter le nouvel argument? En réponse aux questions de la Cour, l'avocat de l'intimée a déclaré que s'il avait compris, d'après les plaidoiries, que la défense soulevée par l'appelante à la fin de l'audience allait être présentée, il aurait cité des experts en comptabilité pour appuyer la manière dont sa cliente a traité les remboursements comme un capital d'apport et aurait également contre-interrogé l'expert de l'appelante dans l'espoir d'obtenir de lui la confirmation que le traitement du remboursement à titre de capital d'apport est une méthode aussi acceptable que de l'inclure dans le revenu de sa cliente. Pour paraphraser ce qui a été dit dans l'affaire *Kingsdale*, je ne suis pas parfaitement convaincu, compte tenu de ces déclarations, que toutes les preuves requises permettant à l'intimée de réfuter le nouveau moyen de l'appelante en première instance ou devant cette Cour, ont été présentées.

Pour tous ces motifs je suis donc d'avis que l'argumentation de l'appelante présentée en première instance et devant cette Cour en ce qui a trait à la nature des remboursements reçus à l'égard du déplacement des conduites n'aurait pas dû être examinée ni en première instance ni par la présente Cour puisqu'elle n'avait pas été présentée comme elle aurait dû l'être à l'instruction de l'affaire.

VThe Merits of the Appeal

I am respectfully of the opinion that this case is indistinguishable from the *Canadian Pacific* case. It follows, therefore, that the respondent, as found by the Trial Judge, was entitled to add to the undepreciated capital cost of its class 2 assets its expenditure incurred in relocating or modifying pipelines on the request of third parties regardless of reimbursements received from those third parties, the character of which was not an issue.

The appeal should thus be dismissed with costs.

STONE J.: I concur.

LALANDE D.J.: I agree with Mr. Justice Urie's disposition of this appeal for the reasons given by him.

VLe fond de l'appel

Je suis respectueusement d'avis qu'il est impossible de faire une distinction entre l'espèce et l'affaire *Canadien Pacifique*. Il s'ensuit donc que l'intimée, comme l'a décidé le juge de première instance, avait le droit d'ajouter à la fraction non amortie du coût en capital de ses biens de la catégorie 2, ses dépenses engagées pour déplacer ou pour modifier les pipelines à la demande des tierces parties, peu importe le montant des remboursements qu'elle a reçus de celles-ci; la nature de ces remboursements n'était pas en cause.

Par conséquent l'appel devrait être rejeté avec dépens.

LE JUGE STONE: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE SUPPLÉANT LALANDE: Je souscris à la manière dont M. le juge Urie a tranché le présent appel pour les motifs qu'il a prononcés.