

T-1667-76

T-1667-76

William A. Gibbon (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Walsh J.—Toronto, May 13; Ottawa, June 3, 1977.

Income tax — Income calculation — Deductions — Voluntary "alimony" payments — Payments not made pursuant to agreement or order of appropriate court — Deduction allowed — Reassessment — Plaintiff induced to continue with voluntary payments rather than having a tax saving by opening an R.R.S.P. for himself — Whether plaintiff's tax liability should be affected by incorrect assessments — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 60(b),(c), 152(3),(8).

Plaintiff, separated from his wife, paid a sum for the support of his dependant sons, voluntarily and not pursuant to a court order or separation agreement. The Department refunded to him an overpayment of tax because he had not claimed these payments as deductions. Later, the Department reassessed his tax liability when it became evident that these payments were not allowable deductions. The plaintiff claims he could have made a comparable tax saving by purchasing a registered retirement savings plan for himself and that the Department's error induced him to continue his voluntary support payments instead. Because the Department's mistake induced him to forego an acceptable tax-saving measure, the plaintiff argues that he should not be liable for the reassessed tax liability.

Held, the appeal is dismissed. The only issue before the Court is whether the reassessment for the 1972 and 1973 taxation years are correct or not and there is not the slightest doubt that they are in accord with the law. If, but for the previous errors, plaintiff might have acted otherwise and claimed certain other deductions which he is now not able to claim, thereby reducing his tax liability for the years in question, this is regrettable but cannot affect the validity of the reassessment before the Court on the basis that he allegedly was induced into a course of conduct causing him a financial loss as the result of the earlier erroneous assessments.

Howell v. Falmouth Boat Construction Co. Ltd. [1951] A.C. 837 and *Robertson v. Minister of Pensions* [1948] 2 All E.R. 767, distinguished. *M.N.R. v. Inland Industries Ltd.* [1974] S.C.R. 514; *Woon v. M.N.R.* [1950] Ex.C.R. 327; *Stickel v. M.N.R.* [1972] F.C. 672 and *Cam Gard Supply Ltd. v. M.N.R.* [1974] 2 F.C. 236, followed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

William A. Gibbon for plaintiff.
Ian S. MacGregor for defendant.

William A. Gibbon (Demandeur)

c.

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Walsh — Toronto, le 13 mai; Ottawa, le 3 juin 1977.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — «Pension alimentaire» volontaire — Paiements non versés en vertu d'un accord ou d'une ordonnance d'un tribunal compétent — Déduction autorisée — Nouvelle cotisation — Le demandeur incité à continuer ses paiements volontaires plutôt que de bénéficier d'une réduction d'impôt en constituant un fonds d'épargne-retraite enregistré à son profit — Les cotisations inexactes portent-elles atteinte à la responsabilité fiscale du demandeur? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 60b), c), 152(3), (8).

Le demandeur, séparé de son épouse, a versé une pension alimentaire pour ses fils à charge et ce, volontairement et non pas en vertu d'une ordonnance de la cour ou d'un accord de séparation. Le ministère lui a remboursé le trop-payé d'impôt parce qu'il n'avait pas revendiqué la déduction de ces paiements. Quelque temps après, le ministère a fixé de nouveau la contribution fiscale du demandeur lorsqu'il est devenu évident que ces paiements n'étaient pas déductibles. Le demandeur allègue qu'il aurait pu bénéficier d'une réduction d'impôt presque identique en constituant un fonds d'épargne-retraite enregistré à son profit et que l'erreur du ministère l'a incité à continuer à verser une pension alimentaire volontaire. Parce que l'erreur du ministère l'a incité à renoncer à une mesure acceptable visant à lui épargner de l'impôt, le demandeur allègue qu'il ne doit pas être tenu responsable de la nouvelle cotisation d'impôt.

Arrêt: l'appel est rejeté. Le seul point litigieux porté devant la Cour est le suivant: les nouvelles cotisations pour les années d'imposition 1972 et 1973 sont-elles correctes? Or, il est incontestable qu'elles sont conformes à la loi. Le fait que le demandeur aurait pu agir autrement et réclamer certaines autres déductions (ce qu'il ne peut plus faire maintenant) qui auraient réduit ses obligations fiscales pour les années en cause est regrettable en soi, mais ne saurait avoir d'effet sur la validité des nouvelles cotisations devant la Cour pour le seul motif qu'il aurait été incité par les premières cotisations à adopter une ligne de conduite qui lui a causé des pertes financières.

Distinction faite avec les arrêts: *Howell c. Falmouth Boat Construction Co. Ltd.* [1951] A.C. 837 et *Robertson c. Minister of Pensions* [1948] 2 All E.R. 767. Arrêts suivis: *M.R.N. c. Inland Industries Ltd.* [1974] R.C.S. 514; *Woon c. M.R.N.* [1950] R.C.É. 327; *Stickel c. M.R.N.* [1972] C.F. 672 et *Cam Gard Supply Ltd. c. M.R.N.* [1974] 2 C.F. 236.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

William A. Gibbon pour le demandeur.
Ian S. MacGregor pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

WALSH J.: This income tax appeal was heard on the basis of an agreed statement of facts, the only witness testifying being plaintiff himself who had practised law in Winnipeg prior to 1965, but is now a school teacher in Toronto since 1967, and who represented himself at the trial. He and his wife had separated in 1963. There were three children of the marriage, only the two sons, whose ages were given in 1972 as 19 and 15 respectively being in any way dependent in the 1972-73 taxation years. Plaintiff made voluntary alimony payments to his wife in 1972 and 1973 as he had been doing since their separation in 1963 but not pursuant to any decree, order or judgment of a competent tribunal nor to any written separation agreement. Plaintiff in his tax returns for the years in question did not claim these payments as deductions and he admits that he was not entitled to do so pursuant to sections 60(b) and (c) of the *Income Tax Act* which read respectively as follows:

60. There may be deducted in computing a taxpayer's income for a taxation year such of the following amounts as are applicable:

(b) an amount paid by the taxpayer in the year, pursuant to a decree, order or judgment of a competent tribunal or pursuant to a written agreement, as alimony or other allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage, or both the recipient and children of the marriage, if he was living apart from, and was separated pursuant to a divorce, judicial separation or written separation agreement from, his spouse or former spouse to whom he was required to make the payment at the time the payment was made and throughout the remainder of the year;

(c) an amount paid by the taxpayer in the year, pursuant to an order of a competent tribunal, as an allowance payable on a periodic basis for the maintenance of the recipient thereof, children of the marriage, or both the recipient and children of the marriage, if he was living apart from his spouse to whom he was required to make the payment at the time the payment was made and throughout the remainder of the year;

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

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

LE JUGE WALSH: Le présent appel en matière d'impôt sur le revenu a été entendu sur la base d'un exposé conjoint des faits, le seul témoin étant le demandeur, qui exerçait le droit à Winnipeg avant 1965. Depuis 1967, il enseigne à Toronto dans une école. Il a assuré sa propre défense. Il s'est séparé de sa femme en 1963. Le couple avait trois enfants, dont deux garçons, qui en 1972 avaient respectivement 19 et 15 ans et étaient complètement à charge pendant les années d'imposition 1972 et 1973. Au cours de ces deux années, le demandeur a versé à sa femme une pension alimentaire volontaire, comme il le faisait depuis leur séparation en 1963, mais non pas en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendu par un tribunal compétent ni d'un accord écrit de séparation. Dans ses déclarations de revenu afférentes auxdites années d'imposition, le demandeur n'a pas revendiqué la déduction de ces paiements et il admet qu'il n'avait pas le droit de le faire en vertu des articles 60b) et c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, dont voici le libellé:

60. Peuvent être déduites lors du calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition les sommes suivantes qui sont appropriées:

b) toute somme payée dans l'année par le contribuable, en vertu d'un arrêt, d'une ordonnance ou d'un jugement rendus par un tribunal compétent ou en vertu d'un accord écrit, à titre de pension alimentaire ou autre allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le contribuable vivait séparé, en vertu d'un divorce, d'une séparation judiciaire ou d'un accord écrit de séparation, du conjoint ou de l'ex-conjoint à qui il était tenu de faire le paiement, le jour où le paiement a été effectué et durant le reste de l'année;

c) toute somme payée au cours de l'année par le contribuable, en vertu d'une ordonnance rendue par un tribunal compétent, à titre d'allocation payable périodiquement pour subvenir aux besoins du bénéficiaire, des enfants issus du mariage ou à la fois du bénéficiaire et des enfants issus du mariage, si le contribuable vivait séparé du conjoint à qui il était tenu de faire le paiement, le jour où le paiement a été effectué et durant le reste de l'année;

By a letter dated May 18, 1973, the Minister requested additional information from plaintiff with respect to the custody and control of the dependent children, their income for 1972, their address, and full particulars of any alimony or separation payments made during the year including the name and address of the recipient's spouse, which information was furnished by plaintiff. Actually he made voluntary weekly payments of \$40 a week during the 1972 taxation year for a total of \$2,080 and by notice of assessment dated August 31, 1973, plaintiff was allowed these payments as a deduction from his taxable income for that year with the result that he was found to have an overpayment of \$450.10 and the refund cheque was in due course sent to him for this amount. Accordingly, on his 1973 income tax return he deducted the sum of \$2,340 which he paid his wife as alimony in that year, since he had voluntarily increased the payment to \$45 a week. By notice of assessment dated May 22, 1974, his return was assessed as declared and he was declared to have an overpayment of \$561.80.

It was not until June 19, 1975, that the Department wrote him stating that his 1972 and 1973 returns were under review, asking him to forward a copy of the separation agreement and copies of cancelled cheques covering the payments during the two years. Aside from the fact that there was no separation agreement the payments had always been made in cash. As the result of receiving this letter plaintiff soon thereafter attended at the office of the Department of National Revenue in Toronto and informed them that there never had been any written separation agreement or decree, order or judgment of a competent tribunal. As a result on August 8, 1975, reassessments were issued disallowing as a deduction the amounts of \$2,080 and \$2,340 previously allowed to him for the 1972 and 1973 taxation years respectively. This was clearly in accordance with the law and the earlier assessments were clearly made in error and not as a result of any misrepresentations made by plaintiff.

Plaintiff contends that his wife had sufficient means to support herself and as the sons got older he was contemplating stopping the voluntary alimony payments and commencing to establish a

Par lettre du 18 mai 1973, le Ministre a réclamé au demandeur des renseignements complémentaires sur la garde et le contrôle des enfants à charge, leur revenu pour 1972, leur adresse et des détails complets sur tous les versements effectués au cours de l'année à titre de pension alimentaire ou d'indemnité de séparation, ainsi que le nom et l'adresse de l'épouse bénéficiaire; ce qui a été fait. En réalité, le demandeur a effectué des paiements hebdomadaires volontaires de \$40 pendant l'année d'imposition 1972 pour un total de \$2,080, et dans un avis de cotisation du 31 août 1973 le Ministère a déduit pour cette année-là ces paiements du revenu imposable dudit demandeur, lequel avait versé en excédent \$450.10, qui lui ont été remboursés par chèque en temps opportun. En conséquence, dans sa déclaration de revenu pour 1973, il a déduit la somme de \$2,340, qu'il a payée cette année-là à sa femme à titre de pension alimentaire, ayant volontairement augmenté ses paiements hebdomadaires à \$45. Par avis de cotisation du 22 mai 1974, sa déclaration de revenu a été cotisée telle quelle et le Ministère lui a reconnu un paiement excédentaire de \$561.80.

Ce n'est que le 19 juin 1975 que le Ministère a écrit au demandeur que ses déclarations de revenu pour 1972 et 1973 faisaient l'objet d'une révision, et lui a demandé d'envoyer copie de l'accord de séparation et des chèques encaissés afférents aux paiements effectués au cours des deux années. Or, il n'y avait pas d'accord de séparation et les versements avaient tous été faits en espèces. A la réception de la lettre, le demandeur s'est rendu au ministère du Revenu national à Toronto, et a déclaré qu'il n'y avait jamais eu accord écrit de séparation, ni arrêt, ordonnance ou jugement rendu par un tribunal compétent. Après quoi, le 8 août 1975, le Ministère a établi les nouvelles cotisations, qui rejettent la déduction des sommes de \$2,080 et de 2,340, déduction précédemment accordée pour les années d'imposition 1972 et 1973. Ces nouvelles cotisations sont nettement conformes à la loi, les précédentes étant indiscutablement inexactes, mais ne provenant pas de fausses déclarations de la part du demandeur.

Celui-ci prétend que sa femme avait des moyens suffisants pour subvenir elle-même à ses besoins et que ses fils ayant grandi, il envisageait de mettre fin aux paiements alimentaires volontaires et de

registered retirement savings plan fund for himself which he could not afford to do as long as he was making the payments to his wife. When he received the tax refund for the 1972 taxation year following the assessment of August 31, 1973, he used this to commence such a fund making a \$500 payment into it in February 1974 applicable to the 1973 taxation year. According to his evidence when he found that he could deduct the alimony payments which he was making to his wife he continued to make them, but if this had not been the case he would have stopped them commencing in 1974 and put the amounts which he was paying his wife into a registered retirement savings plan for himself. When he found that the tax advantages for him were about the same, however, on the assumption that the payments he was making to his wife were allowable as deductions, he decided to continue making them. One would think that, even though his wife may have sufficient independent income without the alimony payments now that the children are older, the decision whether or not to continue them would be based on other factors than the tax advantages of same, and similarly that the decision whether or not to buy a registered retirement savings plan for himself should not be solely motivated by the tax advantages of such a plan. In any event plaintiff insists that he had the alternative of either continuing alimony payments to his wife and deducting them from his taxable income, which in view of the erroneous assessments he had received he believed to be acceptable, or in the alternative of stopping these payments and using the amounts to establish a registered retirement savings plan for himself, payments into which would also be deductible. In either event he would benefit by a deduction from his taxable income for the years in question, although in the case of the registered retirement savings plan contribution he would eventually pay tax on the benefits received when he commenced drawing the pension which he purchased with the fund. It is of some significance that his next contribution to the fund other than deposits of interest was the sum of \$1,600 paid in on February 13, 1976, presumably attributable to the 1975 taxation year. This was subsequent to the reassessment notices of August 8, 1975, disallowing the deductions of the alimony payments made to his wife in 1972 and 1973. He claims that, had he not been misled by the erroneous assessments, he

commencer à constituer un fonds d'épargne-retraite enregistré à son profit, ce qu'il ne pouvait pas se permettre tant qu'il effectuerait des paiements à sa femme. Quand, après la cotisation du 31 août 1973, il a reçu le remboursement afférent à l'année d'imposition 1972, il s'en est servi pour commencer ce fonds et, en février 1974, a fait à ce titre un paiement de \$500, qui s'appliquait à l'année d'imposition 1973. D'après son témoignage, lorsqu'il a constaté qu'il pouvait déduire les paiements alimentaires qu'il faisait à sa femme, il les a continués; mais s'il n'en avait pas été ainsi, il les aurait arrêtés en 1974 et en aurait placé l'argent dans un fonds d'épargne-retraite à son profit. Toutefois, lorsqu'il s'est aperçu que les avantages fiscaux étaient presque les mêmes, pensant toujours que ses paiements alimentaires étaient déductibles, il a décidé de les continuer. On pourrait penser que, même si sa femme avait un revenu indépendant suffisant, maintenant que les enfants étaient plus grands, sans les paiements alimentaires, la décision du demandeur de les continuer ou de les arrêter serait influencée par d'autres facteurs que les avantages fiscaux et, de même, que sa décision de constituer un fonds d'épargne-retraite enregistré à son profit ne devait pas être exclusivement motivée par les avantages fiscaux d'un tel projet. En tout cas, le demandeur fait valoir avec insistance qu'il avait le choix entre la poursuite des paiements alimentaires à sa femme, déductibles de son revenu imposable, qu'il croyait acceptables étant donné les cotisations inexactes qu'il avait reçues, ou bien l'arrêt de ces paiements et l'affectation de cet argent à un fonds d'épargne-retraite à son profit, versements également déductibles. Dans les deux cas, il bénéficiait de la déduction pour les années en question, bien que pour la contribution au fonds d'épargne enregistré, il lui faudrait éventuellement payer l'impôt sur les prestations de la pension qu'il commencerait à toucher. Il est significatif aussi que sa seconde contribution (autre que les dépôts d'intérêt) audit fonds ait consisté en la somme de \$1,600 payée le 13 février 1976 et probablement imputable sur son année d'imposition 1975. Elle a suivi les avis de nouvelles cotisations du 8 août 1975, qui rejettent la déduction des paiements alimentaires faits à sa femme en 1972 et en 1973. Il prétend que, s'il n'avait pas été induit en erreur par les cotisations inexactes, il aurait arrêté les paiements susdits plus tôt qu'il ne l'a fait et il aurait pu réclamer la déduction des contribu-

would have stopped the alimony payments sooner than he did and thus have had registered retirement savings plan contributions to claim as deductions in 1973 and subsequent taxation years. However, he had no indication that the payments to his wife could be deducted, and in fact had not attempted to deduct them until the first erroneous assessment of August 31, 1973, for the 1972 taxation year followed by the refund cheque. Certainly therefore he cannot claim that he would have conducted his affairs any differently prior to that date. Therefore this argument is worthless with respect to the 1972 taxation year in any event, and with respect to the 1973 taxation year it is significant that he paid alimony of \$2,340 to his wife in that year and there is nothing in the evidence to establish that he would have stopped these payments precisely on August 31, 1973, and was only induced to continue them as a result of the assessment notice indicating that he could deduct these alimony payments. In fact he commenced an R.R.S.P. plan for himself early in 1974, using the tax refund cheque for the first payment. It would appear, therefore, that, even accepting his argument, the only year for which he might have suffered prejudice would be the year 1974, for which no registered retirement savings plan contributions were made, but that taxation year is not an issue in the present proceedings. The payment in February 1976 of \$1,600 attributable to the 1975 taxation year permitted deduction to that extent from taxable income for that year. Quite aside from the facts however which, as indicated, disclose that plaintiff suffered much less financial prejudice tax wise than he claims as the result of the course of conduct into which he contends he was induced by the erroneous assessments allowing the alimony payments as deduction, it is clearly not an acceptable argument in law to argue hypothetically what he might have done to reduce his tax liability had he known that another means of reducing it was not open to him.

Plaintiff relies on the case of *Robertson v. Minister of Pensions*¹ in which Denning J. (as he then was) had to consider the question of estoppel against the Crown. The claim was one for a war disability pension and the claimant was advised by

tions au fonds d'épargne-retraite enregistré en 1973 et pendant les années d'imposition subséquentes. Toutefois, rien ne lui permettait de croire qu'il pouvait déduire les versements alimentaires faits à sa femme et, en fait, il n'a pas essayé de les déduire avant d'avoir reçu la première cotisation inexacte du 31 août 1973 pour l'année d'imposition 1972, suivie du chèque de remboursement. Il ne peut certainement pas prétendre qu'avant cette date, il aurait conduit ses affaires différemment. Cet argument est donc sans valeur, en tout cas pour l'année d'imposition 1972. Quant à 1973, il est significatif qu'il ait payé à sa femme, cette année-là, une pension alimentaire de \$2,340. Or, rien dans la preuve ne permet d'établir qu'il aurait cessé ces paiements précisément le 31 août 1973, et qu'il les a continués seulement à cause de l'avis de cotisation indiquant qu'il pouvait les déduire. En fait, il a commencé à constituer un fonds d'épargne-retraite enregistré à son profit au début de 1974, en se servant du chèque de remboursement pour effectuer le premier paiement. Donc, même si on accepte son argument, la seule année pour laquelle il a pu subir un préjudice, ce serait 1974, année où il n'a fait aucune contribution au fonds, mais cette année d'imposition ne constitue pas en l'espèce un point litigieux. En février 1976, le paiement de \$1,600 imputable à l'année 1975, a permis de déduire ce montant du revenu imposable de ladite année. Outre les faits qui, comme je l'ai dit, révèlent que le demandeur a subi un préjudice financier d'ordre fiscal très inférieur à ce qu'il prétend du fait de la ligne de conduite que les cotisations inexactes permettant de déduire les paiements alimentaires l'ont incité à adopter, il n'est certainement pas acceptable en droit de faire valoir hypothétiquement ce qu'il aurait fait pour réduire sa responsabilité fiscale, s'il avait su que l'autre moyen ne lui était pas accessible.

ⁱ Le demandeur invoque *Robertson c. Minister of Pensions*¹, où le juge Denning (c'était son titre alors) a examiné la question d'opposer une fin de non-recevoir à la Couronne. La réclamation portait ici sur une pension d'invalidité de guerre et le

¹ [1948] 2 All E.R. 767.

¹ [1948] 2 All E.R. 767.

the War Office that his disability had been accepted as attributable to military service. Accordingly he sought no further medical opinion at the time and X-ray plates of his injuries which were still available were destroyed. Subsequently the Pensions Appeal Tribunal decided that the disability was not attributable to military service. The question was whether the earlier letter was binding. The judgment states at page 770:

The next question is whether the assurance is binding on the Crown. The Crown cannot escape by saying that estoppels do not bind the Crown, for that doctrine has long been exploded.

Later on the same page he states:

In my opinion, if a government department in its dealings with a subject takes it on itself to assume authority on a matter with which he is concerned, he is entitled to rely on it having the authority which it assumes. He does not know, and cannot be expected to know, the limits of its authority.

This statement has since been criticized however in the House of Lords in the case of *Howell v. Falmouth Boat Construction Co. Ltd.*² in a judgment by Lord Normand at page 849. He refers to an almost identical statement by Lord Justice Denning (as he had become) in the Lower Court judgment in that case stating:

As I understand this statement, the respondents were, in the opinion of the learned Lord Justice, entitled to say that the Crown was barred by representations made by Mr. Thompson and acted on by them from alleging against them a breach of the statutory Order, and further that the respondents were equally entitled to say in a question with the appellant that there had been no breach. But it is certain that neither a minister nor any subordinate officer of the Crown can by any conduct or representation bar the Crown from enforcing a statutory prohibition or entitle the subject to maintain that there has been no breach of it.

This judgment therefore makes a clear distinction between an erroneous decision on questions of fact which has nevertheless induced the beneficiary of the decision to act on it, and a failure to apply the law, and in the latter case no decision by a servant or officer of the Crown can bind it. The Canadian courts have consistently so held. In the case of

² [1951] A.C. 837.

War Office avait avisé le réclamant que son invalidité était reconnue comme imputable au service militaire. En conséquence, l'intéressé n'a pas demandé à l'époque un autre avis médical et les clichés radiologiques de ses blessures, qui étaient alors encore disponibles, ont été détruits. Ultérieurement, le tribunal d'appel des pensions a statué que l'invalidité n'était pas attribuable au service militaire. La question qui se posait alors était la suivante: la première lettre n'engageait-elle pas ses auteurs? A la page 770, le jugement déclare:

[TRADUCTION] Il convient également de décider si la Couronne est liée par les assurances données par la lettre du *War Office*. La Couronne ne saurait se dégager en affirmant qu'elle est en droit de se dédire d'une déclaration ou d'un engagement car cette doctrine est discréditée depuis longtemps.

Plus loin, sur la même page, il ajoute:

[TRADUCTION] A mon sens si, dans ses rapports avec un particulier, un ministère assume de lui-même compétence relativement à une affaire concernant ledit particulier, ce dernier est en droit de penser que ce ministère a bien la compétence qu'il a assumée. Il ne connaît pas les limites de cette compétence et on ne peut pas lui demander de les connaître.

Toutefois, ces commentaires ont été critiqués à la Chambre des Lords à propos de *Howell c. Falmouth Boat Construction Co. Ltd.*² dans un arrêt rendu par lord Normand à la page 849. Il se réfère à des commentaires presque identiques du lord juge Denning (titre qui était alors devenu le sien) sur un jugement rendu par une cour inférieure dans cette même affaire, et déclare:

[TRADUCTION] Si je comprends bien ces commentaires, le savant lord juge a estimé que les intimés étaient en droit de dire que les représentations faites par M. Thompson empêchaient la Couronne d'alléguer contre eux une violation de l'ordonnance statutaire, et qu'ils étaient également en droit d'affirmer dans un point litigieux avec l'appelante qu'il n'y avait pas eu violation. Mais il est certain que ni un ministre ni un agent subalterne de la Couronne ne peut empêcher celle-ci d'exécuter une prohibition statutaire ni ne peut donner à l'intéressé le droit de soutenir qu'il n'y a pas eu infraction.

Ce jugement établit donc clairement une distinction entre une décision erronée sur une question de fait, qui a néanmoins incité le bénéficiaire de cette décision à agir, et le défaut d'appliquer la loi. Dans ce dernier cas, aucune décision prise par un fonctionnaire ou un agent de la Couronne ne peut engager celle-ci. Les tribunaux canadiens ont cons-

² [1951] A.C. 837.

*M.N.R. v. Inland Industries Limited*³ dealing with the frequently litigated sections of the Act respecting the deductibility of past service contributions to a pension plan duly accepted by the Department of National Revenue for registration but with respect to which deductions are later refused, Pigeon J. in rendering the judgment of the Court said at page 523:

However, it seems clear to me that the Minister cannot be bound by an approval given when the conditions prescribed by the law were not met.

In the case of *Woon v. M.N.R.*⁴ one of the grounds of appeal was that the Commissioner had given a ruling that if the appellant followed a certain procedure tax would be imposed under a particular section of the *Income War Tax Act*. That procedure was followed but the Minister assessed the appellant to a much greater tax under another section of the Act which was applicable. It was argued that the Minister was precluded from alleging that the particular section under which the assessment was made was applicable because of the prior ruling of the Commissioner. Mr. Justice Cameron after a detailed and analytical review of the leading authorities held that the Commissioner had no power to bind the Minister by a ruling limiting tax action other than in accordance with the tax statutes; that the assessment must be made pursuant to the terms of the statute and that it was not open to the appellant to set up an estoppel to prevent the operation of the statute.

Both these cases were referred to in the case of *Stickel v. M.N.R.*⁵ in which Cattanach J. stated at page 685:

In short, estoppel is subject to the one general rule that it cannot override the law of the land.

See also the judgment of Thurlow J. (as he then was) in *Cam Gard Supply Ltd. v. M.N.R.*⁶ at page 240 where he refers to the point having been well covered by the *Inland Industries* case stating:

tamment statué ainsi. Dans *M.R.N. c. Inland Industries Limited*³, qui traite des articles de la Loi (fréquemment contestés) relatifs à la déductibilité des contributions pour services passés à un régime de retraite dûment accepté par le ministère du Revenu national pour enregistrement, mais à propos duquel les déductions ont été plus tard refusées, le juge Pigeon, en prononçant le jugement de la Cour, déclare à la page 523:

Toutefois, il me paraît clair qu'une approbation donnée sans que les conditions prescrites par la loi ne soient remplies ne lie pas le ministre.

Dans *Woon c. M.R.N.*⁴, l'appel était motivé, entre autres, par une décision du Commissaire selon laquelle, si l'appelant suivait une certaine méthode, il serait imposé en vertu d'un article de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*. Il a effectivement suivi ladite méthode, mais le Ministre l'a cotisé à un montant beaucoup plus élevé, en lui appliquant un autre article de la Loi. On a alors soutenu que la décision antérieure du Commissaire mettait le Ministre dans l'impossibilité d'affirmer que ledit article, en vertu duquel il établissait la cotisation, était applicable. Après un examen analytique et détaillé de la jurisprudence, le juge Cameron a statué que le Commissaire n'avait pas le pouvoir d'engager le Ministre par une décision limitant son pouvoir en matière fiscale et non prévue par les lois fiscales; que la cotisation devait être établie conformément aux termes de la loi, et que l'appelant n'avait aucune latitude d'opposer une fin de non-recevoir pour empêcher l'application de la loi.

g

Ces deux affaires ont été invoquées dans *Stickel c. M.R.N.*⁵, où le juge Cattanach déclare à la page 685:

En bref, les fins de non-recevoir sont soumises à une règle générale: elles ne peuvent aller à l'encontre des lois d'application générale.

Voir aussi le jugement rendu par le juge Thurlow (c'était son titre alors) dans *Cam Gard Supply Ltd. c. M.R.N.*⁶, où il se réfère au point traité à fond dans *Inland Industries* et déclare à la page 240:

³ [1974] R.C.S. 514.

⁴ [1950] R.C.É. 327.

⁵ [1972] C.F. 672.

⁶ [1974] 2 C.F. 236.

³ [1974] S.C.R. 514.

⁴ [1950] Ex.C.R. 327.

⁵ [1972] F.C. 672.

⁶ [1974] 2 F.C. 236.

Where a statutory requirement for the deduction has not been met, the deduction for that reason must be disallowed and it does not matter that the approval of the payment, which is another of the essential conditions of deductibility, had been given.

Against this weight of jurisprudence plaintiff attempted to argue that he was not suggesting that estoppel should be invoked to interfere with the application of the provisions of the *Income Tax Act* to him but was relying on the wording of section 152(3) of the Act which reads as follows:

152. (3) Liability for the tax under this Part is not affected by an incorrect or incomplete assessment or by the fact that no assessment has been made.

His argument is that the words "liability for the tax" are very broad and that while he may have been liable for the additional tax resulting from the non-deductibility of the alimony payments made to his wife, and he had in fact always believed that this was the case until the erroneous assessment of 1972 cast doubt of this in his mind causing him to make the claim in 1973 which was later accepted by a second erroneous assessment, he nevertheless should not be liable for the additional tax claimed because establishment of registered retirement savings plans and the deductibility to certain limits of the amounts paid into same are part of the Act, so that he had at the time the alternative of making payments into such a plan with the result that he would not have been liable to the additional tax now imposed. His contention is therefore that since he would not have been liable for the additional tax now claimed had he established such a plan which he cannot now do retroactively for the years in question, his liability should not be affected by the incorrect assessments.

I cannot accept this argument. The new assessments were undoubtedly properly made. Section 152(8) of the Act reads as follows:

152. (8) An assessment shall, subject to being varied or vacated on an objection or appeal under this Part and subject to a reassessment, be deemed to be valid and binding notwithstanding any error, defect or omission therein or in any proceeding under this Act relating thereto.

This clearly foresees the possibility of a reassessment to correct an earlier error. Subsection (4) of

Lorsque n'est pas remplie une exigence statutaire visant une déduction, celle-ci doit alors être rejetée, même si l'approbation du paiement, qui constitue aussi une condition essentielle de la déductibilité, a été donnée.

^a Face à une jurisprudence aussi constante, le demandeur a tenté de prétendre qu'il ne proposait pas d'invoquer une fin de non-recevoir pour empêcher la *Loi de l'impôt sur le revenu* de lui être appliquée, mais qu'il invoquait l'article 152(3) de la Loi, dont voici le libellé:

152. (3) Le fait qu'une cotisation est inexacte ou incomplète ou qu'aucune cotisation n'a été faite n'a pas d'effet sur les responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt prévu par la présente Partie.

^c Il a soutenu que les termes «responsabilités du contribuable à l'égard de l'impôt» ont un sens très large. Il peut, dit-il, être responsable de l'impôt complémentaire résultant de la non-déductibilité ^d des paiements alimentaires faits à sa femme (et il le croyait effectivement jusqu'à ce que la cotisation inexacte de 1972 vienne jeter un doute dans son esprit et l'inciter à présenter la réclamation de 1973, plus tard acceptée par une seconde cotisation inexacte), mais il ne devrait pas néanmoins ^e être tenu responsable de l'impôt complémentaire qu'on lui réclame, parce que l'établissement d'un plan d'épargne-retraite enregistré et la déductibilité des montants payés à ce titre jusqu'à certaines ^f limites, font partie de la Loi. A l'époque, il avait donc le choix de faire ou non des versements selon le plan, et s'il l'avait fait, il n'aurait pas dû l'impôt complémentaire qu'on lui réclame maintenant, et ^g comme il ne peut pas aujourd'hui faire ces versements rétroactivement pour les années en cause, les cotisations erronées ne devraient pas avoir d'effet sur ses obligations.

^h Je ne peux pas accepter cet argument. Les nouvelles cotisations sont indiscutablement correctes. L'article 152(8) est rédigé dans les termes suivants:

ⁱ 152. (8) Sous réserve de modifications qui peuvent y être apportées ou d'annulation qui peut être prononcée lors d'une opposition ou d'un appel fait en vertu de la présente Partie et sous réserve d'une nouvelle cotisation, une cotisation est réputée être valide et exécutoire nonobstant toute erreur, vice de forme ou omission dans cette cotisation ou dans toute procédure s'y rattachant en vertu de la présente loi.

^j Ce texte prévoit nettement la possibilité d'établir une nouvelle cotisation pour corriger une erreur

section 152 permits a reassessment within 4 years from the day of mailing of the original notice of assessment and there is no dispute that this was done in the present case. The only issue before the Court is whether the reassessments for the 1972 and 1973 taxation years are correct or not and there is not the slightest doubt that they are in accord with the law. If, but for the previous errors, plaintiff might have acted otherwise and claimed certain other deductions which he is now not able to claim, thereby reducing his tax liability for the years in question, this is regrettable but cannot affect the validity of the reassessment. Plaintiff's only action would be against the Crown in tort if he could establish that he had suffered damages as a result of negligence by servants of the Crown, and I am not suggesting that such an action is available to him, but am merely holding that he certainly cannot dispute the validity of the reassessments before the Court on the basis that he allegedly was induced into a course of conduct causing him a financial loss as the result of the earlier erroneous assessments.

Plaintiff's action is therefore dismissed, but under the circumstances of this case, without costs.

antérieure. Le paragraphe 152(4) autorise une nouvelle cotisation dans les 4 ans à compter du jour de l'expédition par la poste d'un avis de première cotisation et, en l'espèce, personne n'a soutenu que cela n'avait pas été fait. Le seul point litigieux porté devant la Cour est le suivant: les nouvelles cotisations pour les années d'imposition 1972 et 1973 sont-elles correctes? Or, il est incontestable qu'elles sont conformes à la loi. Le fait que le demandeur aurait pu agir autrement et réclamer certaines autres déductions (ce qu'il ne peut plus faire maintenant) qui auraient réduit ses obligations fiscales pour les années en cause est regrettable en soi, mais ne saurait avoir d'effet sur la validité des nouvelles cotisations. Le seul recours du demandeur, en l'occurrence, pourrait consister en une action délictuelle contre la Couronne, s'il pouvait établir qu'il a subi des dommages du fait de la négligence de fonctionnaires de celle-ci. Je n'insinue pas d'ailleurs qu'il dispose d'une telle action; je veux simplement dire qu'il ne peut pas contester devant la Cour la validité des nouvelles cotisations pour le seul motif qu'il prétend avoir été incité par les premières cotisations à adopter une ligne de conduite qui lui a causé des pertes financières.

Je rejette donc l'action du demandeur mais, vu les faits de l'espèce, sans dépens.