

The Minister of National Revenue (Appellant)

v.

Dame Lucie Simon, and the General Trust Company of Canada, testamentary executors of the will of François Faure (Respondents)

Trial Division, Walsh J.—Montreal, December 14, 1972; Ottawa, May 7, 1973.

Estate tax—Community property (Québec)—Marriage contract providing that community property pass in toto to surviving spouse—Whether half share assessable to estate tax—Estate Tax Act, R.S.C. 1970, c. E-9, s. 3(1)(a) and s. 3(2)(e).

F died domiciled in Quebec in 1966. The marriage contract between F and his wife under which community of *acquêts* was adopted, provided that the entire property of the community should belong to the survivor whether or not there were any children of the marriage.

Held, on a strict interpretation of section 3(2)(e) of the *Estate Tax Act*, the entire community of *acquêts* was excluded in computing F's estate.

APPEAL from Tax Appeal Board.

COUNSEL:

Louise Lamarre-Proulx and Alban Garon, Q.C., for appellant.

J. Lambert Toupin for respondents.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.

Martineau, Walker, Allison, Beaulieu, Phelan and MacKell, Montreal, for respondents.

WALSH J.—This is an appeal from a decision of the Tax Appeal Board dated April 16, 1971 maintaining the appeal by respondents of an assessment by the Minister of National Revenue dated January 31, 1968 in which tax in the amount of \$59,485.84 was assessed against assets transmitted by the late François Faure who died on August 5, 1966. By last will and testament in notarial form made on June 27, 1966 he named his wife, Dame Lucie Simon,

Le ministre du Revenu national (Appellant)

c.

Dame Lucie Simon et le Trust Général du Canada, exécuteurs testamentaires de François Faure (Intimés)

Division de première instance, le juge Walsh—Montréal, le 14 décembre 1972; Ottawa, le 7 mai 1973.

Impôt sur les biens transmis par décès—Communauté de biens (Québec)—Contrat de mariage portant que la totalité de la communauté appartiendra au conjoint survivant—La moitié de la communauté est-elle cotisable à l'impôt sur les biens transmis par décès—Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, S.R.C. 1970, c. E-9, art. 3(1)(a) et art. 3(2)(e).

Lors de son décès en 1966, F était domicilié au Québec. Le contrat de mariage des époux F, où ceux-ci avaient adopté le régime de la communauté d'*acquêts*, portait que la totalité de la communauté appartiendrait au survivant, qu'il y ait ou non des enfants ou descendants issus de leur mariage.

Arrêt: interprété strictement, l'article 3(2)(e) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* a pour effet d'exclure de la succession de F la totalité de la communauté d'*acquêts*.

APPEL d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt.

AVOCATS:

Louise Lamarre-Proulx et Alban Garon, c.r., pour l'appellant.

J. Lambert Toupin pour les intimés.

PROCUREURS:

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

Martineau, Walker, Allison, Beaulieu, Phelan et MacKell, Montréal, pour les intimés.

LE JUGE WALSH—Appel est interjeté d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt en date du 16 avril 1971 faisant droit à l'appel interjeté par les intimés à la présente instance d'une cotisation établie par le ministre du Revenu national en date du 31 janvier 1968; dans cette cotisation, le Ministre a levé un impôt de \$59,485.84 sur les biens transmis au décès de François Faure, survenu le 5 août 1966. Aux termes de son testament, fait en forme notariée

and the General Trust Company of Canada as his testamentary executors. He and his wife had entered into a marriage contract in notarial form on July 4, 1911 in Belgium prior to their marriage by virtue of which they adopted the matrimonial regime of community of *acquêts* in conformity with articles 1498 and 1499 of the *Civil Code* of Belgium, which by an amendment to the statement of defence made by the respondents at the hearing, are now admitted to be similar to articles 1389a and 1389b of the *Civil Code* of the Province of Quebec¹, where, as is also admitted, the deceased François Faure and his wife were domiciled at the date of his death and where the estate devolved.

Article 3 of the said marriage contract reads as follows:

[TRANSLATION] The future consorts stipulate by way of marriage covenant that the entire property of the community shall belong in full ownership to the survivor of the consorts, and this whether or not there are children or descendants born of this marriage.

By virtue of this clause respondents excluded the entire community of *acquêts* from the calculation of the property transmitted by the death of the deceased, whereas appellant in its assessment included his one-half share in the community of *acquêts*. A Notice of Opposition was taken and the assessment was in due course confirmed by the Minister but on appeal to the Tax Appeal Board respondents' appeal was maintained.

Appellant contends that, under a matrimonial regime of community of *acquêts*, as in the case of legal community, the consorts are co-proprietors of the community as long as it is not dissolved by the death of one of them or for other reason, and that clause 3 of the marriage contract (*supra*) is not concerned with the division of the community during the lifetime of the consorts, but if it had been divided during their lifetime the community of *acquêts* would have been divided equally. According to appellant's reasoning clause 3 attributing the entire community of *acquêts* to the surviving consort only takes effect at the death of one of them and that

le 27 juin 1966, François Faure a nommé sa femme, Dame Lucie Simon, et le Trust Général du Canada ses exécuteurs testamentaires. Avant leur mariage, François Faure et Lucie Simon avaient fait en Belgique, le 4 juillet 1911, un contrat de mariage en forme notariée aux termes duquel ils avaient adopté le régime matrimonial de la communauté d'*acquêts*, conformément aux articles 1498 et 1499 du *Code civil* belge. Par une rectification apportée lors de l'audience à leur défense, les intimés ont reconnu que ces articles sont analogues aux articles 1389a et 1389b du *Code civil* de la province de Québec¹; les intimés reconnaissent en outre que François Faure et sa femme étaient domiciliés au Québec au moment du décès du *de cuius* et que c'est là que la succession s'est ouverte.

L'article 3 du contrat de mariage susdit porte que:

Les futurs époux stipulent à titre de convention de mariage que la totalité de la communauté appartiendra, en pleine propriété, au survivant des époux et ce, qu'il y ait ou non des enfants ou descendants issus de ce mariage.

Les intimés se fondent sur cette disposition pour exclure tous les acquêts communs du calcul de la valeur des biens transmis au décès du *de cuius*, alors que l'appellant, dans sa cotisation, fait entrer dans la succession du défunt sa moitié des acquêts communs. Un avis d'opposition a été signifié au Ministre, qui a par la suite ratifié la cotisation. Les intimés à la présente instance ont toutefois interjeté appel devant la Commission d'appel de l'impôt, qui leur a donné raison.

L'appellant fait valoir que sous le régime matrimonial de la communauté d'*acquêts*, comme d'ailleurs sous le régime de la communauté légale, les époux sont copropriétaires des biens de la communauté tant que celle-ci n'est pas dissoute par le décès de l'un des époux ou pour une autre cause. De plus, soutient-il, l'article 3 du contrat de mariage (précité) ne vise pas le cas du partage de la communauté du vivant des époux; or, si la communauté avait effectivement été partagée du vivant des époux, ce partage se serait fait par moitié. D'après l'argumentation de l'appellant, l'attribution, par l'article 3, de tous les biens constituant la communauté

immediately before his death the deceased was capable of disposing of half the assets of the community of *acquêts* within the meaning of sections 3(1)(a) and 3(2)(e) of the *Estate Tax Act*, S.C. 1958, c. 29 [now R.S.C. 1970, c. E-9], which sections read as follows:

3. (1) There shall be included in computing the aggregate net value of the property passing on the death of a person the value of all property, wherever situated, passing on the death of such person, including, without restricting the generality of the foregoing,

(a) all property of which the deceased was, immediately prior to his death, competent to dispose;

(2) For the purposes of this section,

(e) notwithstanding anything in this section, the expression in paragraph (a) of subsection (1) "property of which the deceased was, immediately prior to his death, competent to dispose" does not include the share of the spouse of the deceased in any community of property that existed between the deceased and such spouse immediately prior to his death.

As a result appellant contends that one-half of the assets of the community of *acquêts* was the property of the deceased and was passed to his widow on his death and this half should be included in the list of assets transmitted. The amount of the assets of the community of *acquêts* at the date of the deceased's death was \$638,620.50. Accordingly, appellant added \$319,310.25 to the valuation declared for the estate. Other increases in valuation made by appellant in its assessment are not in dispute between the parties.

Respondents for their part point out that the marriage contract, in addition to establishing a community of *acquêts*, contains a clause dealing with the attribution of the community which is sanctioned by the Belgium *Civil Code* in article 1525 and by the Quebec *Civil Code* in article 1411, which are substantially similar. Article 1411 of the Quebec *Civil Code* reads as follows:

When the consorts stipulate that the whole of the community shall belong to the survivor, or to one of them only, the heirs of the other have a right to take back what had been brought into the community by the person they represent.

d'acquêts au conjoint survivant n'est valable qu'à compter du décès de l'un des conjoints; de son vivant, un conjoint pouvait à tout moment aliéner la moitié de l'actif de la communauté d'acquêts, au sens des articles 3(1)a) et 3(2)e) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, S.C. 1958, c. 29, [maintenant S.R.C. 1970, c. E-9], qui portent que:

3. (1) Dans le calcul de la valeur globale nette des biens transmis au décès d'une personne, on doit inclure la valeur de tous les biens, quelle qu'en soit la situation, transmis au décès de cette personne, y compris, sans restreindre la généralité de ce qui précède,

a) tous les biens dont le *de cuius*, immédiatement avant son décès, était habile à disposer;

(2) Aux fins du présent article,

e) nonobstant toute disposition du présent article, l'expression «biens dont le *de cuius*, immédiatement avant son décès, était habile à disposer», apparaissant à l'alinéa a) du paragraphe (1), ne comprend pas la part du conjoint du *de cuius* dans une communauté de biens qui existait entre le *de cuius* et ce conjoint immédiatement avant son décès.

En conséquence, l'appellant soutient que la moitié de l'actif de la communauté d'acquêts appartenait au défunt et a été transmise à sa veuve à son décès et qu'il y a lieu de faire entrer cette moitié dans la masse des biens transmis. La valeur totale des acquêts communs, à la date du décès de François Faure, était de \$638,620.50. L'appellant a donc ajouté la somme de \$319,310.25 à la valeur déclarée de la succession. Les autres majorations apportées par l'appellant dans sa cotisation ne sont pas contestées.

Les intimés soulignent pour leur part que le contrat de mariage, en plus d'établir une communauté d'acquêts, dispose quant au partage de cette communauté; cette disposition est sanctionnée par l'article 1525 du *Code civil* belge et par l'article 1411 du *Code civil* du Québec, dont les textes sont à toutes fins pratiques analogues. L'article 1411 du *Code civil* du Québec porte que:

Lorsque les époux stipulent que la totalité de la communauté appartiendra au survivant ou à l'un d'eux seulement, les héritiers de l'autre ont droit de faire reprise des apports tombés dans la communauté du chef de leur auteur.

Such a stipulation is but a simple marriage covenant, and is not subject to the rules and formalities applicable to gifts.

This article was, in 1966, at the date of deceased's death in Section II, subsection (6) of the *Civil Code* which had the general heading:

SECTION II

OF CONVENTIONAL COMMUNITY AND OF THE MOST ORDINARY CONDITIONS WHICH MAY MODIFY OR EVEN EXCLUDE LEGAL COMMUNITY.

The heading of subsection (6) reads:

Of the clauses by which unequal shares in the community are assigned to the consorts.

Because of this article respondents contend that clause 3 of the marriage contract (*supra*) does not constitute a gift from one consort to the other but establishes that at the death of one consort the other will always be presumed to have been proprietor of all the assets in the community of *acquêts*. By virtue of this reasoning section 3(2)(e) of the *Estate Tax Act* (*supra*) has the effect of withdrawing from the calculation of the assets of the estate all the assets of the community of *acquêts* since the words "property of which the deceased was, immediately prior to his death, competent to dispose" does not include any part of these community assets. The share of the surviving consort in the community of *acquêts* actually comprises the total of these community assets, none of which fall into the estate of the deceased.

The husband had, during the existence of the community, the right to administer same and in 1966, the date at which this estate opened, to also alienate the movable property without the concurrence of his wife although he could not dispose of the immovable property without her consent nor dispose by gratuitous title *inter vivos* of the movable property without her concurrence except small sums of money and customary presents.² It is common ground, moreover, that the deceased in this case could not bequeath by will any part of the community of *acquêts* in view of the terms of the marriage contract. That both parties were well aware of the significance of the fact that the whole community of *acquêts* in full ownership had been

Cette stipulation n'est qu'une convention de mariage et non une donation soumise aux règles et formalités applicables à cette espèce d'acte.

A la date du décès de François Faure, en 1966, cet article se trouvait au paragraphe (6) de la section II du *Code civil*. L'intitulé de la section II était le suivant:

SECTION II

DE LA COMMUNAUTÉ CONVENTIONNELLE ET DES CONDITIONS LES PLUS ORDINAIRES QUI PEUVENT MODIFIER OU MÊME EXCLURE LA COMMUNAUTÉ LÉGALE.

L'intitulé du paragraphe (6) était le suivant:

Des clauses par lesquelles on assigne à chacun des époux des parts inégales dans la communauté.

En se fondant sur l'article précité du *Code civil*, les intimés soutiennent que l'article 3 du contrat de mariage (précité) ne constitue pas une donation faite par un conjoint à l'autre, car il porte simplement, selon eux, qu'au décès d'un conjoint l'autre sera censé avoir toujours été propriétaire de tous les biens de la communauté d'acquêts. Si l'on accepte cet argument, l'article 3(2)(e) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* (précité) a pour effet de soustraire de l'actif de la succession tous les biens de la communauté d'acquêts; en effet, dans un tel cas, aucun de ces acquêts communs ne constituerait un «bien dont le *de cuius*, immédiatement avant son décès, était habile à disposer». La part du conjoint survivant dans la communauté d'acquêts est en fait constituée de la totalité des acquêts communs, dont aucun ne tombe dans la succession du défunt.

Pendant le mariage, le mari avait le droit d'administrer les biens de la communauté; en 1966, à l'ouverture de la présente succession, il avait en outre le droit d'aliéner les biens meubles de la communauté sans le concours de sa femme, mais il ne pouvait, sans le consentement de celle-ci, disposer des biens immeubles de la communauté ni disposer entre vifs à titre gratuit des biens meubles de la communauté, si ce n'est de sommes modiques et de présents d'usage.² En outre, les parties sont convenues qu'en l'espèce, les dispositions du contrat de mariage interdisaient au défunt de léguer un bien de la communauté. Il ressort clairement de certains paragraphes du testament du défunt que les deux conjoints comprenaient parfaitement le

given by the marriage contract to the surviving consort appears clear from certain clauses in the last will and testament of the deceased in which the third and fourth clauses read in part as follows:

[TRANSLATION] THIRDLY: I declare that I have been married only once, to wit, to DAME LUCIE SIMON, under the regime of community of acquets, in accordance with the provisions of our Marriage Contract passed before MR. HILAIRE GROENSTEEN, Notary, at Laeken-Brussels, in Belgium, on the fourth day of July, one thousand nine hundred and eleven (1911), whereunder it is stipulated that the contributions of the consorts shall be excluded from the community, and that the whole of the community shall belong with full right of ownership to the surviving spouse. Whether or not there are children or descendants born of the marriage.

FOURTHLY: In the event that my said spouse should survive me, which would give effect in her favour to the provisions of our said Marriage Contract assigning the whole of the said community to the survivor as mentioned above, I give and bequeath all the property, both movable and immovable, of whatever nature and wherever situated, belonging to me personally and not forming part of the said community, to my said Executors and fiduciary heirs and (or) to those who may replace them in that capacity, but only in trust and on the condition that they pay and hand it over in accordance with the following provisions, to wit:

It is evident that the deceased was clearly aware of the distinction between his personal property and the property in the community of *acquêts*.

In commenting on article 1411 of the *Civil Code*, Notary Roger Comtois, in his text *Traité théorique et pratique de la communauté de biens* at page 255 cites the French commentator Troplong who, in discussing the similar article 1525 in the French *Code Napoleon* states in vol. XXIII at page 2173:

[TRANSLATION] This agreement is not considered as a donation, it is a covenant authorized by "*le droit commun*" . . . an aleatory covenant between partners.

Troplong adds that the surviving consort is deemed to have been the proprietor *ab initio* from the moment the assets are acquired. Looked at this way the community is really considered as a partnership. As a result of the partition, the surviving consort as a partner is, as a result of the declaratory effect of the partition, deemed to have been the owner of the assets in the community from the date of their purchase. Comtois approves of this explanation.

sens des dispositions du contrat de mariage aux termes desquelles la totalité de la communauté d'acquêts devait appartenir en pleine propriété au conjoint survivant. En effet, les paragraphes a 3 et 4 dudit testament portent que:

TROISIÈMEMENT: Je déclare ne m'être marié qu'une fois, savoir, à DAME LUCIE SIMON, sous le régime de la communauté d'acquêts, suivant les dispositions de notre Contrat de Mariage reçu devant M^e HILAIRE GROENSTEEN, notaire, à Laeken-Bruxelles, en Belgique, le quatre juillet mil neuf cent onze (1911) aux termes duquel il est stipulé que les apports des époux seront exclus de la communauté, et que la totalité de la communauté appartiendra en pleine propriété au survivant des époux, qu'il y ait ou non des enfants ou descendants issus du mariage.

QUATRIÈMEMENT: Au cas où ma dite épouse me survivrait, ce qui donnerait effet en sa faveur aux dispositions de notre dit Contrat de Mariage attribuant la totalité de ladite communauté au survivant tel que ci-dessus mentionné, je donne et lègue tous les biens, tant meubles qu'immeubles, de quelque nature et en quelque endroit qu'ils soient situés, m'appartenant en propre et ne formant pas partie de ladite communauté, à mes dits Exécuteurs Testamentaires et légataires fiduciaires et/ou à ceux pouvant les remplacer en telle charge, mais en fiducie seulement et à la charge par eux de les payer et remettre selon les dispositions suivantes, savoir:

Il est manifeste que le *de cuius* faisait bien la distinction entre ses biens propres et les biens relevant de la communauté d'acquêts.

Dans ses observations sur l'article 1411 du *Code civil*, à la page 255 de son *Traité théorique et pratique de la communauté de biens*, le notaire Roger Comtois cite le glossateur français Troplong qui, commentant l'article 1525 du *Code Napoléon*, dont le texte est analogue à celui de l'article 1411, fait à la page 2173 du volume XXIII l'observation suivante:

Ce pacte n'est pas considéré comme une donation. C'est une convention autorisée par le droit commun . . . une convention entre associés.

Troplong ajoute que le conjoint survivant est censé avoir été propriétaire, *ab initio*, dès le moment des acquisitions. A cet égard, la communauté est véritablement considérée comme une société. A la suite du partage, le conjoint survivant, comme un associé, est, à cause de l'effet déclaratif du partage, censé avoir été titulaire des biens entrés dans la communauté, depuis la date de leur achat. Comtois estime cette explication valable, mais il précise à la

He emphasizes, however, at page 257, that in order to constitute a marriage covenant and not a donation it must have an onerous character and be aleatory, which is the case here where each party makes the same stipulation in favour of the other. He points out at page 258 that a fiscal consequence of this is that these assets will not be taxed, since matrimonial covenants as such excluding donations, are not subject to succession duty. As authority for this he quotes Eugène Rivard, *Les droits sur les successions dans la Province de Québec* at page 92.

Notary Sirois in an article in vol. 4, *Revue légale (N.S.)* reached the same conclusion at page 520 where he states:

[TRANSLATION] Thus when by their contract of marriage made by virtue of articles 1406 and following of the Civil Code the consorts stipulate that all or a greater portion than one-half . . . of the assets of the community shall go to the survivor . . . this is a simple marriage covenant which gives rise to no duties.

The late Chief Justice P.B. Mignault also agreed in his *Droit civil canadien*, vol. 6 at page 385, that a clause of this sort in a marriage contract is not a donation but an onerous contract. A more recent commentator, Leon Faribault in his *Traité de droit civil du Québec*, vol. 10, page 401, expresses the same view.

However, the French commentators, Planiol and Ripert, commenting on article 1525 of the *Code Napoleon* state at page 272 that since the total attribution of the community is subordinated to the condition of surviving in order for the clause to benefit the surviving spouse, it becomes what they refer to as a "gain de survie", i.e. a survival benefit. The authors go on to explain that a covenant of this sort does not produce any effects until the dissolution of the community by the death of one of the parties, and accordingly does not affect the powers of the husband nor of the wife over the community during their lifetime.

In the light of the foregoing doctrine it appears indisputable that a clause such as that in the present marriage contract conferring the entire community of *acquêts* on the survivor of

page 257 que cette clause, pour constituer une convention matrimoniale et non une donation, doit avoir un caractère onéreux et aléatoire; c'est bien le cas en l'espèce, car chacune des parties fait la même stipulation au profit de l'autre. A la page 258, il relève une incidence fiscale découlant de cette situation: ces biens ne feront l'objet d'aucune imposition, du fait que les conventions matrimoniales comme telles, à l'exclusion de toute libéralité, ne sont pas sujettes à l'impôt sur les successions. Il invoque sur ce point le traité d'Eugène Rivard intitulé *Les droits sur les successions dans la Province de Québec*, à la page 92.

Dans un article figurant au volume 4 de la *Revue légale* (n.s.), le notaire Sirois est arrivé à la même conclusion. A la page 520, il constate en effet:

Ainsi, lorsque, par leur contrat de mariage fait en vertu des articles 1406 et suivants du Code civil, les époux stipulent que la totalité ou une part plus forte que la moitié, . . . dans les biens dépendant de la communauté appartiendra au survivant . . . c'est une simple convention de mariage qui ne donne lieu à aucun droit.

Feu le juge en chef P.B. Mignault a de même exprimé l'avis, dans son traité de *Droit civil canadien*, vol. 6, page 385, qu'une clause de ce genre dans un contrat de mariage n'est pas une donation mais un contrat à titre onéreux. Plus récemment, Léon Faribault, dans le vol. 10 du *Traité de droit civil du Québec*, page 401, a exprimé le même avis.

Toutefois, les commentateurs français Planiol et Ripert font observer à propos de l'article 1525 du *Code Napoléon*, à la page 272, qu'étant donné que la convention d'attribution totale de communauté n'a d'effet et ne bénéficie au conjoint survivant que si l'un des conjoints survit effectivement à l'autre, elle devient ce qu'ils appellent un gain de survie. Ils ajoutent qu'une convention de ce genre ne produit d'effets que lors de la dissolution de la communauté par le décès d'une des parties et qu'en conséquence, elle ne saurait avoir pour effet de porter atteinte aux pouvoirs du mari sur la communauté, ni à ceux de la femme.

A la lumière de cette doctrine, il semble indiscutable qu'une clause telle que celle du présent contrat de mariage, attribuant la totalité des *acquêts* communs au conjoint survivant, n'est

the consorts is not a gift but has the effect of conferring the entire community on the survivor retroactively to the date of the marriage contract, subject always, of course, to the right of the heirs of the deceased consort to take back what has been brought into the community by the person they represent. During the existence of the marriage, however, the parties remain co-proprietors of this community of *acquêts* and it is not possible to state until one of them dies that the other owns the entire community. Dealing with legal community, Mignault has this to say in volume 6 at page 337:

[TRANSLATION] The wife who renounces *loses* all her rights in the property of the community. *Loses*: for she had rights on this property of the community during the marriage. She was co-proprietor with the husband, not by virtue of a suspensive condition depending on her acceptance, but subject to a resolutive condition if she renounces. If she accepts the resolutive condition which she had becomes irrevocable; if she renounces it is resolved *retroactively*, and the husband is deemed to have always been the sole proprietor of the assets of the community.

This theory was approved by the Supreme Court of Canada in the case of *Sura v. M.N.R.* [1962] C.T.C. 1 in which Taschereau J. stated at page 8:

[TRANSLATION] If it were otherwise, and if the wife were not the co-proprietor of the community, she would have had to pay succession duties at the time of the dissolution of the community for transmission of property coming to her from her husband would then have been involved. But, this is not the case because there is no *transmission* but merely a partition from which she takes the share which comes to her and which has belonged to her since the marriage. What she receives does not come to her from the patrimony of her husband.

While this was an income tax case dealing with legal community in which the wife only had a one-half interest, these comments would be applicable with equal force to the present case where on the death of one consort the survivor became the proprietor retroactively of the entire community of which he or she had only been co-proprietor during the existence of the marriage. On this reasoning it is quite proper to state that no succession duties would be payable on the property composing this community of *acquêts* under the provisions of the Quebec *Succession Duty Act* which imposes duties on property transmitted owing to death, and in fact

pas une donation mais a pour effet d'attribuer au survivant la totalité de la communauté rétroactivement à la date du contrat de mariage, sous réserve, bien sûr, du droit des héritiers du défunt de faire reprise des apports tombés dans la communauté du chef de leur auteur. Pendant le mariage, toutefois, les parties restent copropriétaires des biens constituant la communauté d'acquêts et il est impossible d'affirmer, du vivant des deux conjoints, que l'un d'eux est propriétaire de tous ces acquêts communs. Voici d'ailleurs en quels termes Mignault s'est exprimé à propos de la communauté légale, à la page 337 du volume 6 de son traité:

La femme qui renonce *perd* tout espèce de droit sur les biens de la communauté. *Perd*: car elle avait pendant le mariage des droits sur les biens de la communauté. Elle était copropriétaire avec le mari, non pas sous la condition suspensive de son acceptation, mais sous la condition résolutive de sa renonciation. Si elle accepte, le droit résoluble qu'elle avait devient irrévocable; si elle renonce, il est résolu *rétroactivement*, et le mari est réputé avoir toujours été seul propriétaire des biens qui composaient la communauté.

La Cour suprême du Canada a sanctionné cette doctrine dans l'arrêt *Sura c. M.R.N.* [1962] C.T.C. 1 où le juge Taschereau a déclaré, à la page 8:

S'il en était autrement, et si la femme n'était pas copropriétaire des biens communs, elle aurait à payer, lors de la dissolution de la communauté, des droits de succession, car il s'agirait alors d'une transmission de biens lui venant de son mari. Mais, il n'en est pas ainsi, car il n'y a pas de *transmission* mais un partage, où elle prend la part qui lui revient et qui lui appartient depuis le mariage. Ce qu'elle reçoit ne provient pas du patrimoine de son époux.

Il est vrai qu'il s'agissait là d'une affaire d'impôt sur le revenu, dans laquelle l'épouse, mariée sous le régime de la communauté légale, ne prenait part que pour moitié à cette communauté; il reste que ces observations sont parfaitement applicables à la présente espèce, où, au décès d'un conjoint, le survivant acquiert, à titre rétroactif, la propriété de tous les biens communs, dont il n'avait eu que la copropriété pendant le mariage. Dans ces conditions, on est tout à fait justifié de prétendre que les biens constituant cette communauté d'acquêts ne sont assujettis à aucun impôt successoral en vertu de la *Loi des droits sur les successions* du Québec,

no such duties were imposed in the present case.

This does not necessarily settle the matter, however. The *Estate Tax Act* adopts a different approach, imposing tax on the aggregate value of property passing on death and it is the wording of this Act which must be interpreted to determine its application to the facts of the present case.

It is clear that the deceased husband in this case could only administer the community property and sell movable property but he was not otherwise competent to dispose *inter vivos* of the property of the said community of *acquêts* without the concurrence of his wife (save for small sums of money and customary presents)³. The wife would receive at his death whatever was left of the community of *acquêts*—that is to say, what had not been disposed of during his lifetime. In the usual case of legal community in which the husband would have been subject to the same restrictions with respect to the disposal of the property of the community during his lifetime, all that was left might have been included in computing the aggregate net value of the property passing on his death by virtue of section 3(1)(a) of the Act (*supra*)⁴. Section 3(2)(e) (*supra*) makes an exception, however, in order to overcome what would otherwise have been a serious difficulty with respect to estates opening in the Province of Quebec where the surviving wife would be deemed to have always been the owner of one-half of the community property but would nevertheless have been obliged to pay tax on the entire community if it was held that during the marriage the deceased husband had been competent to dispose of it under the provisions of the aforementioned section 3(1)(a). Section 3(2)(e) excludes from the definition of “property of which the deceased was, immediately prior to his death, competent to dispose”, “the share of the spouse of the deceased in any community of property that existed between the deceased and such spouse immediately prior to his death”. Respondents

qui frappe de certains droits les biens transmis par décès; effectivement, en l'espèce, les biens en question n'ont été frappés d'aucun impôt successoral en vertu de cette loi.

^a Toutefois, cela ne suffit pas nécessairement à trancher la question. L'assiette de l'impôt établi par la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* n'est pas la même; cette loi frappe d'un ^b impôt la valeur globale des biens transmis au décès. C'est précisément le texte de cette loi qu'il s'agit d'interpréter pour établir les modalités de son application aux circonstances de l'espèce.

^c Il est établi qu'en l'espèce, le mari n'était fondé qu'à administrer l'ensemble des biens communs et à vendre les meubles communs, ne pouvant sans le concours de sa femme disposer ^d entre vifs des autres biens de la communauté d'acquêts (si ce n'est de sommes modiques et de présents d'usage)³. Au décès du mari, l'épouse avait donc droit au reliquat de la communauté d'acquêts, c'est-à-dire à ce qui n'avait pas fait ^e l'objet d'une aliénation du vivant du mari. Dans un cas de communauté légale de type courant, où le mari aurait été assujéti aux mêmes restrictions quant à l'aliénation, de son vivant, des biens communs, tous les biens tombant dans la ^f communauté au décès du mari auraient pu entrer dans le calcul de la valeur globale nette des biens transmis à son décès, conformément à l'article 3(1)a) de la loi (précité)⁴. L'article 3(2)e) (précité) prévoit cependant une exception destinée à contourner une sérieuse difficulté dans le cas des successions s'ouvrant dans la province de Québec: en l'absence de ce texte, l'épouse survivante, tout en étant censée avoir toujours été propriétaire de la moitié des biens communs, ^g aurait néanmoins été tenue de payer l'impôt sur l'ensemble des biens communs s'il était apparu ^h que le mari était habile à disposer des biens communs pendant le mariage, au sens de l'article 3(1)a) susdit. L'article 3(2)e) exclut du ⁱ champ d'application des mots «biens dont le *de cuius*, immédiatement avant son décès, était habile à disposer» «la part du conjoint du *de cuius* dans une communauté de biens qui existait entre le *de cuius* et ce conjoint immédiatement avant son décès». Les intimés soutiennent que cette exclusion ne vise pas seulement le cas

argue that this does not only apply to legal community but also to the community of *acquêts* as the term "any community" is used and that in the present case the share of the spouse of the deceased was the entire amount of the community of *acquêts* and therefore it should be excluded in its entirety.

The Minister, for his part, directs attention to the opening words of section 3(1) which include in the aggregate net value of property passing on death, the value of all such property including "without restricting the generality of the foregoing" and then proceeds to list various types of property including that provided for in subsection (1)(a). He argues, therefore, that the property to be taxed is not limited to property of which the deceased was, immediately prior to his death, competent to dispose within the meaning of subsection (1)(a) as defined in subsection (2)(e) which merely constitutes one type of the property to be so included. He suggests, for example, that section 3(1)(e), which reads as follows:

3. (1) There shall be included in computing the aggregate net value of the property passing on the death of a person the value of all property, wherever situated, passing on the death of such person, including, without restricting the generality of the foregoing,

(e) property comprised in a settlement whenever made, whether by deed or any other instrument not taking effect as a will, whereby any interest in or income from such property for life or any other period determinable by reference to death is reserved either expressly or by implication to the deceased as settlor or whereby the deceased has reserved to himself the right, by the exercise of any power, to restore to himself or to reclaim the absolute interest in such property;⁵

might be applied, since despite the establishment of the community of *acquêts* in the marriage contract the deceased consort still had an interest enabling him to alienate such property during his lifetime, and to share in the use of the income from it. It is my view, however, that while this section might be wide enough to cover a marriage contract, the deceased's interest in the income from the community of *acquêts* during his lifetime cannot be said to have been reserved, even by implication, in the

de la communauté légale, mais aussi la communauté d'acquêts, le législateur ayant utilisé les mots «une communauté»; or, poursuivent-ils, en l'espèce la part de l'épouse du *de cuius* comprenait la totalité de la communauté d'acquêts et il y a donc lieu d'exclure entièrement cette communauté de l'actif successoral.

Pour sa part, le Ministre s'arrête aux premiers mots de l'article 3(1), qui ont pour objet de faire entrer dans le calcul de la valeur globale nette des biens transmis au décès d'une personne la valeur de la masse entière de ces biens, y compris, «sans restreindre la généralité de ce qui précède», les diverses catégories de biens énumérées plus bas, notamment celle visée par l'alinéa a). Par conséquent, fait-il valoir, les biens assujettis à l'impôt ne se limitent pas aux biens dont le *de cuius*, immédiatement avant son décès, était habile à disposer au sens de l'article 3(1)a), tel que le précise l'article 3(2)e), ces biens ne constituant que l'une des catégories de biens à faire entrer dans cette masse imposable. Il affirme, par exemple, que l'on pourrait appliquer à l'espèce l'article 3(1)e), lequel porte que:

3. (1) Dans le calcul de la valeur globale nette des biens transmis au décès d'une personne, on doit inclure la valeur de tous les biens, quelle qu'en soit la situation, transmis au décès de cette personne, y compris, sans restreindre la généralité de ce qui précède,

e) les biens compris dans une constitution, quelle que soit l'époque où elle a été faite, par acte ou tout autre instrument ne prenant pas effet comme testament, en vertu de laquelle un intérêt dans ces biens pour la durée de la vie ou une autre période déterminable par rapport au décès, ou tout revenu en provenant, est réservé expressément ou implicitement au défunt en qualité de disposant, ou en vertu de laquelle le défunt s'est réservé le droit, par l'exercice d'un pouvoir quelconque, de se remettre en possession de l'intérêt absolu dans ces biens ou de récupérer cet intérêt;⁵

puisque malgré la constitution par le contrat de mariage d'une communauté d'acquêts, le mari conservait à l'égard de ces biens un intérêt lui permettant de les aliéner de son vivant et de participer à la jouissance du revenu qui en provenait. A mon sens, toutefois, et bien que la portée de cet article puisse être assez large pour s'étendre à un contrat de mariage, on ne saurait dire que l'intérêt du mari à l'égard du revenu tiré, de son vivant, des acquêts communs ait fait l'objet d'une réserve, même implicite, dans le

said contract. His rights to the income derive from the laws relating to administration of community property, rather than from any rights reserved in the marriage contract, nor could he restore to himself or reclaim any absolute interest in the community of *acquêts*.

The Minister further depends on sections 3(2)(a) (now R.S.C. 1970, c. E-9, s. 3(4)(a)) and 58(1)(i) (now R.S.C. 1970, c. E-9, s. 62(1)(i)) which read as follows:

3. (2) For the purposes of this section,

(a) a person shall be deemed to have been competent to dispose of any property if he had such an estate or interest therein or such general power as would, if he were *sui juris*, have enabled him to dispose of that property;

58. (1) In this Act,

(i) "general power" includes any power or authority enabling the donee or other holder thereof to appoint, appropriate or dispose of property as he sees fit, whether exercisable by instrument *inter vivos* or by will, or both, but does not include any power exercisable in a fiduciary capacity under a disposition not made by him, or exercisable as a mortgagee;

directing attention to the fact that the definition of "general power" in 58(1)(i) refers to a power exercisable by instrument *inter vivos* or by will disjunctively and argues that the deceased had a general power to dispose of the property of the community of *acquêts* during his lifetime subject always to the concurrence of his wife, when this concurrence was necessary by virtue of article 1292 of the *Civil Code* (*supra*). I am of the view, however, that the rights of disposal which the deceased consort undoubtedly had with respect to the community of *acquêts* during his lifetime arose not out of a general power as defined in section 58(1)(i) but rather because he had "an estate or interest therein" enabling him to dispose of it (although only *inter vivos* and in some instances with the concurrence of his wife) in accordance with the provisions of section 3(2)(a), and that any disposition which he made of it during his lifetime could not include an appropriation of the capital of it for his own use, so that he would be accountable to

contrat en question. Son droit sur le revenu tiré de ces biens lui vient des textes législatifs régissant l'administration des biens communs et non pas d'une clause de réserve dans le contrat de mariage. Par ailleurs, le mari ne pouvait ni se remettre en possession d'un intérêt absolu dans les biens de la communauté d'*acquêts* ni récupérer cet intérêt.

Le Ministre invoque en outre les articles 3(2)a) (maintenant S.R.C. 1970, c. E-9, art. 3(4)a)) et 58(1)i) (maintenant S.R.C. 1970, c. E-9, art. 62(1)i)), qui portent que:

3. (2) Aux fins du présent article,

a) une personne est réputée avoir été habile à disposer de biens, si elle possédait un intérêt ou un droit dans ceux-ci, ou tel pouvoir général qui, si elle avait été *sui juris*, l'aurait rendue habile à en disposer;

58. (1) Dans la présente loi,

i) «pouvoir général» comprend toute faculté ou autorisation permettant au donataire ou autre détenteur de biens de les distribuer ou approprier ou d'en disposer selon qu'il le juge opportun, qu'elle puisse s'exercer par un acte entre vifs ou par testament, ou les deux, mais ne comprend pas un pouvoir susceptible d'être exercé à titre fiduciaire en vertu d'une disposition qu'il n'a pas faite lui-même, ou susceptible d'être exercé par une personne en qualité de créancier hypothécaire;

Il souligne le fait que dans la définition que donne de l'expression «pouvoir général» l'article 58(1)i), il est question d'un pouvoir qui peut s'exercer soit par acte entre vifs soit par testament. Or, selon lui, le *de cuius* détenait, de son vivant, un pouvoir général de disposer des biens de la communauté d'*acquêts*, sous réserve cependant du concours de sa femme dans les cas où l'article 1292 du *Code civil* (précité) l'exigeait. A mon sens, toutefois, le droit que possédait assurément le mari de son vivant, de disposer des biens de la communauté d'*acquêts* ne lui venait pas d'un pouvoir général au sens de l'article 58(1)i), mais plutôt du fait qu'il avait «un intérêt ou un droit dans ceux-ci» lui permettant d'en disposer quoique uniquement par acte entre vifs et, dans certains cas, avec le concours de son épouse, conformément à l'article 3(2)a). J'estime en outre que s'il pouvait de son vivant disposer de ces biens, il lui était toutefois interdit de s'en approprier ainsi le capital pour son propre usage; il était donc tenu envers la com-

the said community of *acquêts* for any such disposition. Moreover, section 3(2)(e) commences with the words "notwithstanding anything in this section" and is thus not only an exception limiting the words "competent to dispose" as used in section 3(1)(a), but also must limit the application of section 3(2)(a).

The jurisprudence to which I was referred is not very helpful since the precise issue has apparently never arisen before, although some analogies may perhaps be drawn from the cases cited on other points. The *Sura* case (*supra*) in the Supreme Court, which refused to permit income earned on community property to be divided between husband and wife for income tax purposes, merely decided that although they were co-proprietors of the community during their lifetime the husband had the administration of it and the income earned must be included in his tax return, the tax being imposed on the person and not on the property, and that the person who must pay the tax is the one whose enjoyment of the income is absolute, unfettered by any restriction on his freedom to dispose of the income as he sees fit. The cases of *Wilson Estate v. M.N.R.* 66 DTC 5430; *M.N.R. v. Maine Estate* 64 DTC 5128; and *Hickson Estate v. M.N.R.* 64 DTC 5230 all deal with the interpretation of wills, and whether or not there was general power to dispose thereunder. Perhaps some analogy might be drawn from the *Maine Estate* case which concerned a will leaving the income of the husband's estate to the wife and on her death to the children and grandchildren with the trustees being "authorized" to pay her such amounts as she might "request or desire". Counsel for the Minister said the question of her competency to dispose could be reduced to the simple question of whether the wife could, on the day after her husband's death, have said: "I want all of that property"? If she could have enforced such a demand she would have been deemed competent to dispose. Jackett P., as he then was, accepted this. In the present case the question might be put as to whether the husband could, at any time before his death, have disposed of all of the property of the community of *acquêts*. The answer would have to be, however, in this case that while he could have disposed of some of it, he could not have given

munauté d'acquêts de toute aliénation de ce genre. De plus, l'article 3(2)(e) commence par les mots «nonobstant toute disposition du présent article», et crée par conséquent une exception non seulement à l'égard des mots «habile à disposer» figurant à l'article 3(1)(a), mais aussi à l'égard de l'article 3(2)(a).

La jurisprudence à laquelle on m'a renvoyé n'est pas d'un très grand secours, car cette question précise ne semble jamais avoir été soulevée auparavant; il est peut-être possible, toutefois, d'établir certaines analogies avec les arrêts cités dans d'autres contextes. Dans l'arrêt *Sura* (précité), la Cour suprême a refusé d'admettre la répartition entre le mari et la femme, aux fins de l'impôt sur le revenu, du revenu tiré de biens communs; mais elle s'est contentée de dire que, bien que les époux aient été de leur vivant copropriétaires des biens communs, le mari en avait l'administration et le revenu qui en provenait devait figurer à sa déclaration d'impôt, l'impôt frappant la personne et non les biens, et que la personne assujettie à l'impôt est celle qui jouit du revenu de façon absolue et sans aucune restriction à sa liberté d'en disposer à sa guise. Les arrêts *La succession Wilson c. M.N.R.* 66 DTC 5430; *M.N.R. c. La succession Maine* 64 DTC 5128; et *La succession Hickson c. M.N.R.* 64 DTC 5230 concernent tous l'interprétation de testaments et la question de l'existence d'un pouvoir général de disposer en vertu de ces testaments. Peut-être pourrait-on établir une analogie avec l'affaire de la *Succession Maine*, où il s'agissait d'un testament par lequel le revenu de la succession du mari était légué à l'épouse et, à la mort de celle-ci, aux enfants et aux petits-enfants, les fiduciaires étant [TRANSDUCTION] «autorisés» à verser à l'épouse les sommes que celle-ci pourrait «exiger ou demander». Selon l'avocat du Ministre, pour savoir si l'épouse était habile à disposer de ces biens, on n'avait qu'à se demander si, le lendemain de la mort de son mari, elle aurait pu dire: [TRANSDUCTION] «Je veux tous ces biens». Si elle pouvait obtenir qu'on fasse droit à cette exigence, il fallait la considérer habile à disposer de ces biens. Le président Jackett, aujourd'hui juge en chef, a souscrit à cette thèse. Dans la présente affaire, il faudrait se demander si le mari pouvait, de son vivant, disposer de tous les biens de

it away without the concurrence of his wife, nor disposed of it by will, and for the disposal of immovables his wife's consent would also have been necessary. Mr. Justice Thurlow touched on a somewhat similar issue in the case of *Conway Estate v. M.N.R.* 65 DTC 5169 which concerned a joint bank account. He held that the husband could have disposed of it during his lifetime but had he done so he would have been accountable to the wife for her interest therein and that he therefore had no right to withdraw the entire balance either to make it his own or to dispose of it without her consent, so he was found to be not competent to dispose of it within the meaning of the provisions of section 3(1)(a) and 3(2)(a) of the *Estate Tax Act*. The judgment found that in the absence of proof to the contrary one-half of the account must be deemed to have been the wife's and therefore this half should not be included among the property of the husband's estate. The facts in that case are evidently substantially different from the facts of the present case in that the wife could also have disposed of the bank account during the lifetime of the parties, whereas in the present case it would only be the husband who could have disposed of the community assets, and also in that it was deemed in the absence of proof to the contrary that each consort had a one-half interest in the bank account, while in the present case, although they were in co-proprietorship in the community of *acquêts*, this does not mean that they were equal proprietors of it. In fact, either one or the other was the owner of the entire community as a result of the condition that whichever consort died first would lose all right to any part of it with the surviving consort's share being the whole of such community.

While it may never have been intended that property passing in this way as the result of the establishment of a community of *acquêts* should escape taxation altogether, a taxing statute must be strictly interpreted and unless the specific terms of it impose the tax claimed the right to this tax cannot be inferred. The problem of the Minister in the present case is to establish

la communauté d'*acquêts*. Or, il faudrait répondre à cela qu'il aurait pu disposer d'une partie des biens mais qu'il n'aurait pu ni en disposer à titre gratuit sans le concours de sa femme, ni en disposer par testament, ni disposer des biens immeubles sans le concours de sa femme. Le juge Thurlow a examiné une question assez semblable dans l'affaire *Succession Conway c. M.R.N.* 65 DTC 5169, qui portait sur un compte de banque conjoint. Il a jugé que le mari aurait pu de son vivant disposer du contenu de ce compte, mais qu'il aurait dans ce cas été tenu de la part revenant à sa femme; qu'il n'avait donc pas le droit de retirer la totalité du solde, soit pour se l'approprier, soit pour en disposer sans le consentement de son épouse; qu'il n'était donc pas habile à disposer de ce bien au sens des articles 3(1)a) et 3(2)a) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*. Le jugement porte qu'en l'absence de preuve contraire, la moitié du compte est censée avoir appartenu à l'épouse et qu'il n'y a donc pas lieu de l'inclure dans la succession du mari. Les circonstances de cette espèce sont manifestement assez différentes de celles de la présente affaire, car l'épouse aurait elle aussi pu disposer du compte de banque du vivant de son mari, alors que dans la présente affaire, seul le mari aurait pu disposer des biens de la communauté; de surcroît, on a présumé, en l'absence de preuve contraire, que chaque conjoint était propriétaire pour moitié du compte de banque, alors que dans la présente affaire, bien que les conjoints aient été copropriétaires des *acquêts* communs, ils n'en étaient pas nécessairement propriétaires à parts égales. En fait, l'un ou l'autre des conjoints pouvait être propriétaire de la totalité des biens communs, étant donné l'existence de la clause selon laquelle le conjoint prémourant perdait tout droit à une partie quelconque de la communauté, la part du conjoint survivant englobant dès lors la totalité de ces biens communs.

Il se peut que le législateur n'ait jamais eu l'intention d'exonérer totalement d'impôt les biens transmis de cette façon par suite de la constitution d'une communauté d'*acquêts*; mais une loi fiscale est d'interprétation stricte et en l'absence d'un texte autorisant expressément le prélèvement de l'impôt réclamé par le fisc, la Cour ne saurait présumer la validité d'une telle

justification for taxation of one-half of the community of *acquêts* when the surviving consort was clearly entitled to all of it retroactively to the date of the marriage contract. If the insertion of section 3(2)(e) in the Act was necessary to prevent the taxation of the entire property of a legal community as property passing on death, what would be the effect of this section on conventional community specifying unequal shares, for example 75% to the wife in the event of her husband predeceasing her? I believe one would have to conclude that since this was the "share of the spouse of the deceased" in the community of property that existed between her and her spouse immediately prior to his death that this would be excluded from his estate. Would not the same situation prevail here when the "share" consists of the "whole community"? Section 3(2)(e) uses the words "any community" which are broad enough to comprise not only legal community but also any sort of conventional community including the community of *acquêts* we are dealing with here. The share of the surviving consort immediately prior to the deceased's death was either all or none of the community, depending on who died first, but the moment he died it then became the entire community, retroactively to the date of the marriage contract, and is deemed to have always been hers, since the only condition was a resolutive one which she did not exercise, and not a suspensive one taking effect only at the deceased's death (see Mignault, vol. 6, page 337 (*supra*)).

On a strict interpretation of section 3(2)(e) of the Act, therefore, it would appear that, while this situation may never have been foreseen or intended, it has the effect of excluding the entire community of *acquêts* from the deceased's estate.

There is considerable confusion in the judgment of the Tax Appeal Board appealed from which deals with the matter as if it were the

imposition. Dans la présente affaire, le Ministre doit justifier l'imposition de la moitié des biens constituant la communauté d'acquêts alors que le conjoint survivant devenait manifestement propriétaire de tous ces biens communs rétroactivement à la date du contrat de mariage. Si l'on admet qu'il était nécessaire d'insérer dans la loi l'article 3(2)(e) pour empêcher l'assujettissement à l'impôt successoral de la totalité des biens d'une communauté légale, quel serait l'effet de cet article sur une communauté conventionnelle prévoyant des parts inégales, par exemple 75% à la femme au cas de prédécès du mari? Il faudrait alors dire, me semble-t-il, que cette part étant la «part du conjoint du *de cuius*» dans la communauté de biens qui existait entre elle et son conjoint immédiatement avant le décès de celui-ci, elle ne tombe pas dans la succession du mari. N'en va-t-il pas de même dans le cas présent, où la «part» englobe la «totalité de la communauté»? Le législateur emploie à l'article 3(2)(e) les mots «une communauté», dont la portée est assez large pour couvrir non seulement la communauté légale, mais aussi toute forme de communauté conventionnelle, y compris la communauté d'acquêts dont il est ici question. Avant le décès de l'époux prémourant, l'un et l'autre conjoint pouvaient soit prendre part à la communauté pour le tout, soit n'y prendre aucune part, selon celui des deux qui précédait; mais dès lors que l'un d'eux précédait, la part du survivant englobait la totalité de la communauté, rétroactivement à la date du contrat de mariage; et cette part était censée lui avoir toujours appartenu, puisque cette attribution n'était soumise qu'à une condition résolutive, qu'elle n'a pas fait intervenir, et non pas à une condition suspensive qui en aurait retardé l'effet jusqu'au décès du *de cuius* (voir Mignault, vol. 6, page 337 (précité)).

Si l'on interprète strictement l'article 3(2)(e) de la loi, il semble que ce texte a pour effet d'exclusion de la succession du *de cuius* la masse des acquêts communs, quoique ce résultat n'ait peut-être pas été prévu ou désiré par le législateur.

Le jugement de la Commission d'appel de l'impôt dont on fait appel est assez confus. On y étudie la question comme si c'était la part de

surviving consort's share (which it takes to be one-half) of the community which the Minister was seeking to tax, whereas it is, of course, the deceased's share (which the Minister takes as one-half) which is being taxed. Since, in any event, the appeal was allowed against the assessment of the Minister of one-half of the assets of the community of *acquêts*, I will dismiss the appeal of the Minister, with costs, although for different reasons, in view of my finding that the entire assets of the community of *acquêts* should be excluded from the assessment of deceased's estate.

¹ These articles read as follows:

1389a. When the consorts stipulate that the community between them shall consist only of acquets, they are deemed to exclude from the community all their property and debts existing at the date of the marriage as well as all property devolving upon them thereafter as their individual property. In such case, after each consort has pretaken his or her duly established contributions, the partition is limited to the acquets made by the community.

1389b. Moveable property existing at the time of the marriage or falling to the consorts afterwards shall be considered to be acquets, unless the contrary is proven by an inventory or other equivalent title, and, as between the consorts themselves, according to the rules in articles 1387 and 1389.

The debts are governed by the rules contained in articles 1396 to 1399.

² Quebec *Civil Code*, 1292 after 1964 and before 1969 amendment.

³ Quebec *Civil Code*, article 1292 (before 1969 amendment):

1292. The husband alone administers the property of the community.

He cannot sell, alienate or hypothecate without the concurrence of his wife any immoveable property of the community but he can, without such concurrence, sell, alienate or pledge any moveable property other than a business or than household furniture in use by the family.

Saving the provisions of The Husbands' and Parents' Life Insurance Act, the husband cannot, without the concurrence of his wife, dispose by gratuitous title *inter vivos* of the property of the community, except small sums of money and customary presents.

⁴ Prior to the 1964 amendment to article 1292 of the *Civil Code* the husband had wider powers, being able without the concurrence of his wife to dispose of both movable and immovable property, subject only to the limitation that he could not dispose of immovable property gratuitously *inter vivos* or of the whole or an aliquot part of the movable property, except for the establishment of their common children. Section 3(1)(a) of the *Estate Tax Act* was not

communauté du conjoint survivant (part que l'on présume être une moitié) que le Ministre cherche à imposer, alors que, bien entendu, c'est la part du défunt (que le Ministre présume être la moitié de la communauté) qui est imposée. Quoiqu'il en soit, étant donné que l'appel interjeté de la cotisation du Ministre, portant sur la moitié des biens de la communauté d'acquêts, a été accueilli, je rejette l'appel du Ministre avec dépens. Je me fonde toutefois sur des motifs différents, ayant jugé qu'il y a lieu d'exclure de la succession du défunt, aux fins de l'impôt sur les biens transmis par décès, la totalité des biens de la communauté d'acquêts.

¹ Les articles en question portent que:

1389a. Lorsque les époux stipulent qu'il n'y aura entre eux qu'une communauté d'acquêts, ils sont censés exclure de la communauté tous leurs biens et dettes existant à l'époque du mariage ainsi que ceux qui leur adviennent plus tard à titre de propres. En ce cas et après que chacun des époux a prélevé ses apports dûment justifiés, le partage se borne aux acquêts faits par la communauté.

1389b. Les biens meubles existant lors du mariage ou échus depuis, sont réputés acquêts, sauf preuve contraire par inventaire ou autre titre équivalent, et, quant aux époux entre eux, conformément aux règles des articles 1387 et 1389.

Quant aux dettes, elles sont régies par les règles des articles 1396 à 1399.

² *Code civil* du Québec, texte de l'article 1292 postérieur aux modifications de 1964 et antérieur à celles de 1969.

³ Tel était le texte de l'article 1292 du *Code civil* du Québec avant la modification de 1969:

1292. Le mari administre seul les biens de la communauté.

Il ne peut, sans le concours de sa femme, vendre, aliéner ou hypothéquer les immeubles de la communauté mais il peut, sans ce concours, vendre, aliéner ou nantir les biens meubles autres que les fonds de commerce et les meubles meublants affectés à l'usage du ménage.

Sauf les dispositions de la Loi de l'assurance des maris et des parents, le mari ne peut, sans le concours de sa femme, disposer entre vifs à titre gratuit des biens de la communauté excepté des sommes modiques et les présents d'usage.

⁴ Avant la modification apportée en 1964 à l'article 1292 du *Code civil*, les pouvoirs du mari étaient plus larges. Il pouvait en effet, sans le concours de sa femme, disposer des biens meubles et immeubles de la communauté, sauf qu'il ne pouvait, sans ce concours, disposer entre vifs à titre gratuit des immeubles de la communauté, ni de l'universalité ou d'une quotité du mobilier, si ce n'est pour l'établissement des enfants communs. Aucune modification n'a été apportée

changed following the 1964 amendment to article 1292 of the *Civil Code* and it is not necessary to decide here whether as a result of this amendment the powers of disposition of the husband were so restricted that he could no longer be deemed to be "competent to dispose" within the meaning of section 3(1)(a).

⁵ It is of interest to note that the *Estate Tax Act* of 1958, 7 Eliz. II, c. 29, used the words "an interest in such property" and this was changed so as to read "any interest in or income from such property" by the 1964 amendment, 13 Eliz. II, c. 8, s. 1(1). It must be presumed that there was a special reason for this and the words added would seem to give a wider application to the section.

à l'article 3(1)a de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* à la suite de la modification apportée en 1964 à l'article 1292 du *Code civil*; il n'y a pas lieu de trancher ici la question de savoir si, à la suite de cette modification, les pouvoirs d'aliénation du mari avaient été restreints à un point tel qu'il ne pouvait plus être considéré comme «habile à disposer» de ces biens, au sens de l'article 3(1)a.

a

⁵ On notera que la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* de 1958, 7 Eliz. II, c. 29, où figuraient les mots «un intérêt dans ces biens», a été modifiée en 1964 par 13 Eliz. II, c. 8, art. 1(1) et que ce texte se lit aujourd'hui ainsi: «un intérêt dans ces biens . . . , ou tout revenu en provenant». Il faut supposer que le législateur avait une raison précise pour apporter cette modification; les mots qu'il a ajoutés semblent donner à l'article en question une portée plus large.

b