

The Estate of Paul Dontigny (Appellant)

v.

The Queen (Respondent)

Trial Division, Pratte J.—Ottawa, May 22 and 25, 1973.

Estate tax—Devise of immovable to widow with gift to children on remarriage—Liability to tax—Estate Tax Act, s. 7(1)(a).

D by his will left the residue of his estate to his wife on condition that if she remarried the immovable property should go to his children.

Held, the value of the immovable property must be included in the aggregate net value of his estate for estate tax purposes. The will created a "substitution" in the sense of the *Civil Code* and a "settlement" within the meaning of section 7(1)(a) of the *Estate Tax Act*. The immovables did not "vest indefeasibly" in the wife as required by section 7(1)(a).

APPEAL from Tax Review Board.

COUNSEL:

Paul Martineau, Q.C., for appellant.

André Gauthier for respondent.

SOLICITORS:

Martineau and Forget, Hull, for appellant.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

PRATTE J.—This is an appeal from a decision of the Tax Review Board upholding the decision of the Minister of National Revenue to claim an amount of \$3,036.75 from the appellant by virtue of the *Estate Tax Act*, R.S.C. 1970, c. E-9.

The facts out of which the litigation arises are not in dispute. Moreover, at the start of the hearing, counsel for both parties placed on record a document entitled "Agreement as to the facts", which it is pertinent to quote:

1. The death of Paul Dontigny occurred on or about May 12, 1970.

2. The late Paul Dontigny was domiciled at Cayamant Lake, in the county of Pontiac, in the Province of Quebec.

La succession de Paul Dontigny (Appelante)

c.

La Reine (Intimée)

^a Division de première instance, le juge Pratte—Ottawa, les 22 et 25 mai 1973.

^b *Impôt successoral—Legs des immeubles à la veuve avec dévolution aux enfants en cas de remariage—Assujettissement à l'impôt—Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, art. 7(1)a.*

Par testament, *D* a laissé le reliquat de ses biens à son épouse, sous réserve que si elle se remariait, les biens immeubles seraient dévolus à ses enfants.

^c *Arrêt*: la valeur des immeubles doit être incluse dans la valeur globale nette de sa succession aux fins de l'impôt successoral. Le testament crée une substitution au sens du *Code civil* et une «constitution» au sens de l'article 7(1)a) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*. Les immeubles n'étaient pas «dévolus irrévocablement» à l'épouse comme l'exige l'article 7(1)a).

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

AVOCATS:

^e *Paul Martineau, c.r.*, pour l'appelante.

André Gauthier pour l'intimée.

PROCUREURS:

^f *Martineau et Forget, Hull*, pour l'appelante.

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

^g LE JUGE PRATTE—Il s'agit d'un appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt qui a confirmé la décision du ministre du Revenu national de réclamer un montant de \$3,036.75 de l'appelante en vertu de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, S.R.C. 1970, c. E-9.

^h Les faits qui ont donné naissance au litige ne sont pas contestés. D'ailleurs, au début de l'audition les avocats des parties ont déposé au dossier un document intitulé «Entente sur les faits» qu'il convient de citer:

1. Paul Dontigny est décédé le ou vers le 12 mai 1970.

2. Feu Paul Dontigny était domicilié à Lac Cayamant, comté de Pontiac, province de Québec.

3. He was the spouse of Georgette Rondeau.
4. According to the will dated March 13, 1953, (Exhibit E-1), sworn before Cléo Vaillancourt, notary, and appearing in his records as number 492, the late Paul Dontigny named Georgette Rondeau as his executrix.
5. The testator, Paul Dontigny, disposed of his property as indicated in clauses four and nine of the said will:

[TRANSLATION] a) Clause four: I bequeath all my property, movable and immovable, without exception, that I may leave on my death, including life insurance policies in force at the time of my death, to my wife, GEORGETTE RONDEAU, whom I appoint as my residuary legatee; under the conditions mentioned in clause nine.

b) Clause nine: If my wife and residuary legatee does not remain a widow and remarries, I wish all my immovable property to devolve upon my children living at the time of the second marriage of their mother or, if there are no children living, upon the children of the latter.

6. The aggregate net value of the property left by the deceased is \$85,395.76, \$57,075.00 being immovable property.

7. By a Notice of Assessment dated May 17, 1971, the Minister of National Revenue advised the appellant that he had established a tax assessment of \$3,036.75 by virtue of the *Estate Tax Act*.

8. The appellant appealed the assessment to the Tax Review Board, which dismissed the appeal in the judgment dated November 6, 1972.

9. The only question at issue may be formulated thus: is the value of the immovable property belonging to the deceased at the time of his death, and included in the calculation of the aggregate net value, deductible from the latter by virtue of paragraphs 7(1)(a) or 7(1)(b) of the *Estate Tax Act* for the purpose of establishing the aggregate taxable value?

Section 7(1) of the *Estate Tax Act* reads as follows:

7. (1) For the purpose of computing the aggregate taxable value of the property passing on the death of a person, there may be deducted from the aggregate net value of that property computed in accordance with Division B such of the following amounts as are applicable:

(a) the value of any property passing on the death of the deceased to which his spouse is the successor that can, within six months after the death of the deceased or such longer period as may be reasonable in the circumstances, be established to be vested indefeasibly in his spouse for the benefit of such spouse, except any such property comprising a gift made by the creation of a settlement or the transfer of property to a trustee in trust;

(b) the value of any gift made by the deceased whether during his lifetime or by his will that can, within six months after the death of the deceased or such longer period as may be reasonable in the circumstances, be established to be absolute and indefeasible and that was made by him by the creation of a settlement under which

3. Il était l'époux de Dame Georgette Rondeau.

4. Par testament daté du 13 mars 1953, (Exhibit E-1), passé devant le notaire Cléo Vaillancourt et apparaissant sous le numéro 492 de ses minutes, feu Paul Dontigny a nommé Dame Georgette Rondeau, exécutrice testamentaire.

5. Le testateur, Paul Dontigny, disposa de ses biens ainsi qu'il appert des clauses quatrième et neuvième dudit testament:

a) Article quatrième: Je lègue tous mes biens meubles et immeubles, sans exception, que je délaisserai à mon décès, y compris les assurances que j'aurai sur ma vie à l'heure de ma mort, à mon épouse, Dame GEORGETTE RONDEAU, que j'institue ma légataire universelle; aux conditions mentionnées à l'article neuf;

b) Article neuvième: Si mon épouse et légataire universelle ne garde pas viduité et se remarie, j'entends que tous mes biens immobiliers soient dévolus à mes enfants vivant lors du second mariage de leur mère et à défaut d'enfants vivant, aux enfant de ces derniers,

6. La valeur globale nette des biens laissés par le *de cujus* est de \$85,395.76, dont \$57,075.00 de biens immobiliers.

7. Par Avis de Cotisation daté du 17 mai 1971, le Ministre du Revenu National avisait l'Appelante qu'il avait établi une cotisation d'impôt de \$3,036.75 en vertu de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*.

8. L'Appelante en appela de la cotisation à la Commission de Révision de l'Impôt qui rejeta l'appel par jugement daté du 6 novembre 1972.

9. La seule question en litige peut se formuler comme suit: la valeur des biens immobiliers appartenant au *de cujus* lors de son décès et comprise dans le calcul de la valeur globale nette est-elle déductible de cette dernière en vertu des alinéas 7(1)a) ou 7(1)b) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* pour établir la valeur globale imposable?

L'article 7(1) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* se lit comme suit:

7. (1) Aux fins du calcul de la valeur globale imposable des biens transmis au décès d'une personne, il peut être déduit de la valeur globale nette de ces biens, calculée conformément à la Division B, ceux des montants suivants qui sont applicables:

a) la valeur de tous biens transmis au décès du *de cujus* et dans lesquels son conjoint est le successeur et dont il peut être démontré, dans les six mois qui suivent le décès du *de cujus* ou dans un délai plus long qui peut être raisonnable dans les circonstances, qu'ils ont été dévolus irrévocablement à son conjoint au profit de ce dernier, à l'exclusion de ceux de ces biens qui forment une donation faite par création d'une constitution ou par transfert des biens, en fiducie, à un fiduciaire;

b) la valeur de toute donation faite par le *de cujus* soit de son vivant, soit dans son testament, et dont il peut être démontré, dans les six mois qui suivent le décès du *de cujus* ou dans un délai plus long qui peut être raisonnable dans les circonstances, qu'elle est absolue et irrévocable, et qui a été faite par lui par création d'une constitution en vertu de laquelle

(i) the spouse of the deceased is entitled to receive

(A) all of the income of the settlement that arises after the death of the deceased and before the death of such spouse, or

(B) periodic payments in ascertained amounts or limited to ascertained maximum amounts, to be made at intervals not greater than twelve months, out of the income of the settlement that arises after the death of the deceased and before the death of such spouse, or, if that income is completely exhausted by those payments, out of the income and capital of the settlement, and

(ii) no person except such spouse may receive or otherwise obtain, after the death of the deceased and before the death of such spouse, any of the capital of the settlement or any use thereof, or any of the income of the settlement to which such spouse is entitled or any use thereof,

Counsel for the appellant claimed that, in order to compute the aggregate taxable value of the property passing on the death of Mr. Dontigny, the value of the immovables bequeathed to his wife under the terms of clauses four and nine of his will should, according to section 7(1)(a) just quoted, be deducted from the aggregate net value of his property. In support of this claim he advanced certain arguments which may, as I understood them, be summarized as follows:

1. Clauses four and nine of the deceased's will do not create a substitution:

(a) because the will does not impose upon the legatee of the immovables the obligation of keeping the immovables so bequeathed;

(b) because the will does not impose upon the legatee of the immovables the obligation of giving the immovables to her children, but merely the option of so doing, since the legatee is free to remarry or not;

(c) because the will does not impose upon the legatee of the immovables the obligation to give them to her children at a specified date, but rather at the time of her remarriage.

2. In any case, at the death of Mr. Dontigny his immovables became "vested indefeasibly in his spouse", and consequently section 7(1)(a) authorizes the deduction claimed even if the will creates a substitution:

(i) le conjoint du *de cuius* a droit de recevoir

(A) la totalité du revenu de la constitution produit après le décès du *de cuius* et avant le décès de ce conjoint, ou

(B) des versements périodiques de montants déterminés ou restreints à des montants déterminés maximaux, qui seront faits à des intervalles ne dépassant pas douze mois, à même le revenu de la constitution produit après le décès du *de cuius* et avant le décès de ce conjoint ou, si ce revenu est complètement épuisé par ces versements, à même le revenu et le capital de la constitution, et

(ii) nul sauf ce conjoint ne peut recevoir ou autrement obtenir, après le décès du *de cuius* et avant le décès de ce conjoint, quelque partie du capital de la constitution, ou toute forme de jouissance de ce capital, ou quelque partie du revenu de la constitution auquel ce conjoint a droit, ou toute forme de jouissance de ce revenu,

L'avocat de l'appelante a prétendu que pour calculer la valeur globale imposable des biens transmis au décès de monsieur Dontigny, on pouvait, suivant l'article 7(1)a précité, déduire de la valeur globale nette de ses biens la valeur des immeubles légués à son épouse aux termes des «articles» quatrième et neuvième de son testament. Au soutien de cette prétention il a fait valoir divers moyens qui peuvent, dans la mesure où je les ai bien compris, se résumer comme suit:

1. Les clauses quatrième et neuvième du testament du défunt n'ont pas créé une substitution:

a) parce que le testament n'impose pas à la légataire des immeubles l'obligation de conserver les immeubles légués;

b) parce que le testament n'impose pas à la légataire des immeubles la charge de rendre les immeubles à ses enfants, mais bien seulement la faculté de le faire puisque la légataire est libre de se marier ou de ne pas se remarier;

c) parce que le testament n'impose pas à la légataire des immeubles l'obligation de les rendre à ses enfants à un terme fixé, mais bien au moment où elle se remariera.

2. De toute façon, au moment du décès de monsieur Dontigny, ses immeubles «ont été irrévocablement dévolus à son conjoint» et, en conséquence l'article 7(1)a autorise la déduction réclamée même si le testament a créé une substitution:

(a) section 7(2) stipulates that a superannuation benefit payable to the spouse of a deceased, in respect of the death of the deceased, "subject to a provision that such benefit ceases to be payable to such spouse if he remarries, shall not, by reason only of such provision, be considered not to be vested indefeasibly in him." This section indicates, according to counsel for the appellant, that in the eyes of the legislator, a legatee has indefeasible title to the property bequeathed even if he is to lose it in the event of his remarriage;

(b) there is not the slightest doubt, according to the definition given by section 62(1) for "property passing on the death" and "successor", that, in the meaning of the Act in question, the immovables of the deceased did pass to his spouse, whose title to them was indefeasible since she could only lose them in the event of her remarriage, in other words of her own volition;

(c) the legacy of immovables made to the wife on the condition that she not remarry is a legacy dependent on a condition declared void by article 1081 of the *Civil Code* of the Province of Quebec;

(d) the legacy made to a spouse under charge of substitution permits the deduction allowed for in section 7(1)(a) to be claimed in spite of the fact that this provision specifies that the value of property "comprising a gift made by the creation of a settlement" may not be deducted. In fact, since section 62(1) defines the term "settlement" as including "any deed . . . under or by virtue of which a usufruct or substitution is created", it follows from section 3(1)(e) that this phrase refers only to substitutions created by a deed other than a will.

From this, counsel concluded that section 7(1)(a) authorizes the deduction claimed.

A brief examination of the claims which I have just summarized suffices to show that they are unfounded. It is obvious, for example, that contrary to the arguments advanced by counsel for the appellant, the meaning of the word "settlement" in section 7 is in no way modified by

a) l'article 7(2) édicte qu'une prestation de pension de retraite qui est payable au conjoint d'un *de cujus*, du fait du décès du *de cujus*, «sous réserve d'une disposition portant que cette prestation cesse de lui être payable s'il se remarie, ne doit pas, du seul fait d'une telle disposition, être considérée comme ne lui étant pas dévolue irrévocablement». Cet article démontrerait, suivant l'avocat de l'appellante que, aux yeux du législateur, un légataire a un titre irrévocable au bien légué même s'il doit en être privé au cas de son remariage;

b) il ne fait aucun doute, suivant la définition que l'article 62(1) donne des expressions «bien transmis au décès» et «successeur», que, au sens de la loi qui nous intéresse, les immeubles du *de cujus* ont été transmis à son épouse, et celle-ci les a acquis de façon irrévocable puisqu'elle ne devra s'en départir que si elle se remarie, c'est-à-dire que si elle le veut bien;

c) le legs des immeubles fait à l'épouse à la condition qu'elle ne se remarie pas, est un legs assorti d'une condition que l'article 1081 du *Code civil* de la province de Québec déclare être nulle;

d) le legs fait à un conjoint à titre de grevé de substitution permet de réclamer la déduction prévue à l'article 7(1)(a) en dépit du fait que cette disposition précise qu'on ne peut déduire la valeur des biens «qui forment une donation faite par création d'une constitution». En effet, si l'article 62(1) définit le terme «constitution» comme comprenant «tout acte . . . en vertu ou par l'effet duquel un usufruit ou une substitution sont créés», il ressort de l'article 3(1)(e) que cette expression ne réfère qu'aux substitutions créées par un acte autre qu'un testament.

De tout cela l'avocat conclut que l'article 7(1)(a) autorise la déduction réclamée.

Il n'est pas nécessaire d'examiner longuement les prétentions que je viens de résumer pour voir qu'elles ne sont pas fondées. Il est clair, par exemple, que contrairement à ce qu'a soutenu l'avocat de l'appellante le sens du mot «constitution» dans l'article 7 n'est aucunement modifié

section 3(1)(e). It would merely be a waste of time to endeavour to prove this.

It is also clear that the fourth and ninth clauses of the will of the deceased create a "substitution" in the sense understood by the *Civil Code* and constitute a "settlement" as understood by the *Estate Tax Act*. Under the terms of these clauses the testator bequeathed his immovables to his wife on the condition that she deliver them over to her children if she remarried. Contrary to the claim made by counsel for the appellant, the wife of the deceased did have the obligation to keep the immovables bequeathed to her: if she did not keep them, how could she deliver them over? She also has the obligation, not the option, to deliver all these immovables to her children in the event of her remarriage. Finally, if the widow remarries, she is to deliver her property over at the time of her remarriage; we are therefore dealing with a legacy in which the beneficiary is charged with delivering over the inheritance at a specified time (article 925, *Civil Code*). The fact that the remarriage of the spouse may not take place serves only to make the substitution conditional, as described in the final paragraph of article 929 of the *Civil Code* of the Province of Quebec.¹ Article 1081 of the *Civil Code*, far from declaring that such a condition is void, expressly confirms its validity.²

It was therefore under charge of substitution that the widow of the deceased received the immovables which he bequeathed to her. She would only be eligible for the deduction claimed if the gift of which she was the beneficiary met the conditions described in section 7(1)(b). However, under the circumstances it is indisputable that the widow of the testator does not have a right to the immovables bequeathed to her which satisfies these conditions.

Even if one were to say that the gift in question did not result from the creation of a substitution, it would still be necessary to conclude that the appellant has no right to the deduction claimed. Under such circumstances the appellant could only have obtained a favourable decision if the immovables of the deceased had been "vested indefeasibly in his spouse for the benefit of such spouse", as required by

par l'article 3(1)e). Tenter de le démontrer serait une perte de temps.

Il est également clair que les clauses quatrième et neuvième du testament du défunt créent une «substitution» au sens du *Code civil* et sont une «constitution» au sens de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*. Aux termes de ces clauses le testateur a légué ses immeubles à son épouse à la condition que celle-ci les rende à ses enfants si elle se remarrait. Contrairement à ce qu'a prétendu l'avocat de l'appelante, l'épouse du *de cuius* a l'obligation de conserver les immeubles qui lui sont légués: si elle ne les conservait pas, comment pourrait-elle les rendre? Elle a aussi l'obligation, non la faculté, de rendre tous ces immeubles à ses enfants au cas de son remariage. Enfin, si la veuve du testateur se remarie, c'est au moment de son conval qu'elle devra rendre les biens; on est donc en présence d'un legs où celui qui reçoit est chargé de rendre la chose à un terme fixé (article 925, *Code civil*). Le fait que le remariage de la conjointe puisse ne pas avoir lieu a pour seul effet de rendre la substitution conditionnelle, comme le prévoit le dernier alinéa de l'article 929 du *Code civil* de la province de Québec.¹ Et l'article 1081 du *Code civil* loin de déclarer qu'une pareille condition soit nulle, en consacre expressément la validité.²

C'est donc à titre de grevée de substitution que la veuve du *de cuius* a reçu les immeubles que celui-ci lui a légués. Elle ne pourrait donc profiter de la déduction qu'elle réclame que si la libéralité dont elle a bénéficié satisfaisait aux conditions énoncées à l'article 7(1)(b). Or, en l'espèce, il est indiscutable que la veuve du testateur n'a pas sur les immeubles qui lui ont été légués un droit qui satisfasse à ces conditions.

Et même si on devait dire que la libéralité qui nous intéresse ne résulte pas de la création d'une substitution, il faudrait encore conclure que l'appelante n'a pas droit à la déduction réclamée. En pareil cas, en effet, l'appelante ne pourrait avoir gain de cause qu'à la condition que les immeubles du *de cuius* aient été «dévolus irrévocablement à son conjoint au profit de ce dernier» comme l'exige l'article 7(1)a). Or, à

section 7(1)(a). As I interpret the law, the property is not “vested indefeasibly” in a spouse when it is bequeathed under the condition that the spouse not remarry. If it were otherwise, the provision of section 7(2) would be meaningless.

For these reasons the appeal is dismissed with costs.

¹ 929. . . .

The disposition which creates the substitution may be conditional like any other gift or legacy.

² The appellant has not claimed that the condition under which the legacy was made to her is void because it limits her freedom to remarry. In any case I do not believe that it falls within the competence of this Court to void a condition for reasons of this nature.

mon sens, des biens ne sont pas «dévolus irrévocablement» à un conjoint lorsqu'ils lui sont légués à la condition de ne pas se remarier. S'il en était autrement, la disposition de l'article 7(2) n'aurait pas de sens.

Pour ces motifs, l'appel est rejeté avec dépens.

^b ¹ 929. . . .

La disposition qui substitue peut être conditionnelle comme tout autre donation ou legs.

² L'appelante n'a pas prétendu que la condition dont est assorti le legs qui lui a été fait soit nulle parce qu'elle limite sa liberté de se marier. D'ailleurs, je ne crois pas qu'il appartiendrait à cette Cour de prononcer la nullité d'une condition pour pareil motif.