

Minister of National Revenue (Appellant)

v.

Hélène Lemieux-Fournier (Respondent)

Trial Division. Noël A.C.J., Quebec, May 18; Ottawa, June 11, 1971.

Estate Tax—Usufruct bequeathed to wife and power to dispose of bare-ownership—Gift over to daughter if power not exercised—Daughter residuary legatee of mother's estate—Whether father's property part of mother's estate—Estate Tax Act, secs. 3(1)(a), 3(2)(a), 58(1)(i).

A testator, who died in 1941, by his will gave three-fourths of the usufruct of his property to his wife and one-fourth to his daughter; the bare-ownership of the property he bequeathed "to be disposed of by my wife in her will. In the event of my wife's failing to do so, the said ownership shall revert to [the daughter]." The wife, who died in 1964, did not dispose of her husband's property by her will wherein she named the daughter residuary legatee and executrix. The Minister included the value of the husband's property in the aggregate net value of the wife's estate for estate tax purposes. The daughter appealed.

Held (on appeal from the Tax Appeal Board), since there was no limitation on the power of appointment conferred on the wife, it was a "general power" within the meaning of secs. 3(2)(a) and 58(1)(i) of the *Estate Tax Act*. The wife was thus competent to dispose of the husband's property and it must accordingly be included in the net value of her estate under s. 3(1)(a).

Montreal Trust Co. v. M.N.R. (Hickson Estate) [1964] S.C.R. 667, distinguished. *Royal Trust Co. v. M.N.R.* [1965] Ex.C.R. 414, aff'd. [1968] S.C.R. 505, referred to.

APPEAL from Tax Appeal Board.

Alban Garon, Q.C., and Gerald Rip for appellant.

Eugène Rivard, Q.C., for respondent.

NOËL A.C.J.—The appeal is from a decision of the Tax Appeal Board allowing in part an appeal by respondent against an assessment by the Minister under the *Estate Tax Act*, by which he levied a tax in the amount of \$5,688.64 in respect of the estate of Mrs. Rose-Anna Tardif-Lemieux, the mother of the respondent, Mrs. Hélène Lemieux-Fournier.

Under the will of her father, who died in 1941, respondent received a one-fourth usu-

Le ministre du Revenu national (Appellant)

c.

Hélène Lemieux-Fournier (Intimée)

Division de première instance. J.C.A. Noël, Québec, le 18 mai; Ottawa, le 11 juin 1971.

Impôt successoral—Usufruit légué à l'épouse et pouvoir de disposer de la nue-propriété—Donation à la fille si le pouvoir n'est pas exercé—La fille, légataire universelle de la succession de sa mère—Les biens du père font-ils partie de la succession de la mère—Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, art. 3(1)a, 3(2)a, 58(1)i.

Un testateur, décédé en 1941, donna par testament trois-quarts de ses biens en usufruit à sa femme et un quart à sa fille; quant à la nue-propriété des biens, il entendait «qu'il en soit disposé par mon épouse dans son testament. A défaut de ce faire, cette nue-propriété retournera à [la fille].» L'épouse, qui mourut en 1964, ne disposa pas des biens de son époux dans son testament qui instituait sa fille légataire universelle et exécutrice testamentaire. Le Ministre engloba la valeur des biens de l'époux dans la valeur globale nette de la succession de l'épouse aux fins de l'impôt successoral. La fille interjeta un appel.

Arrêt: (en appel de la décision de la Commission d'appel de l'impôt), comme la faculté d'élection accordée à l'épouse n'était pas limitée, il s'agissait d'un «pouvoir général» selon l'acceptation des art. 3(2)a) et 58(1)i) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*. Par conséquent l'épouse était habilitée à disposer des biens de son mari qui doivent donc être inclus dans la valeur nette de sa succession aux termes de l'art. 3(1)a).

Distinction faite entre la présente et l'affaire *Montreal Trust Co. c. M.R.N.* (Succession Hickson) [1964] R.C.S. 667. Renvoi à l'arrêt *Royal Trust Co. c. M.R.N.* [1965] R.C.É. 414, confirmé par (1968) R.C.S. 505.

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

Alban Garon c.r., et Gerald Rip pour l'appellant.

Eugène Rivard c.r., pour l'intimée.

LE JUGE EN CHEF ADJOINT NOËL—Il s'agit de l'appel d'une décision de la Commission d'appel de l'impôt admettant en partie l'appel de l'intimée d'une cotisation faite par le Ministre sous l'empire de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, par laquelle il prélevait un impôt au montant de \$5,688.64 à l'égard de la succession de dame Rose-Anna Tardif-Lemieux, mère de l'intimée, dame Hélène Lemieux-Fournier.

En vertu du testament de son père, qui mourut en 1941, l'intimée, sa fille, reçut un

fruct in his property, and her mother three-fourths. The will also stated: "as to the bare-ownership of said property, I give and bequeath it to be disposed of by my wife in her will, and in this connection I wish to recall my great love and affection for Hélène. In the event of my wife's failing to do this, the said ownership shall revert to Hélène."

It was because of this stipulation that the Minister decided that respondent's mother was competent to dispose of the bare-ownership of the property under secs. 3(1)(a), 3(2)(a) and 58(1)(i) of the *Estate Tax Act*. Accordingly, when respondent's mother died in 1964, constituting respondent her residuary legatee and sole executrix, all the property was taxed as issuing from the mother's estate. Respondent, on the other hand, contends that the property issuing from her father's estate devolved to her from her father and not from her mother.

The Minister thus set the net value of respondent's mother's estate at \$105,351.25, while respondent alleged that the maximum amount the notice of assessment should show as the net value was \$21,480.83.

The appeal from this assessment to the Tax Appeal Board was allowed in part by Mr. Boisvert. In fact, this learned member of the Board held that since the father had not disposed of the bare-ownership of his property in 1941, two thirds of the property devolved on respondent and one third on her mother, as heirs *ab intestato* of the father. He therefore deducted from the aggregate net value of the mother's estate two thirds of the value of the property from the father's estate, and referred the matter back to the Minister for reconsideration and re-assessment.

In the present appeal the Minister challenges the decision of the Tax Appeal Board, alleging as follows:

(a) respondent's mother, Rose-Anna Tardif-Lemieux, was, immediately prior to her death, competent to dispose of the property referred to in the testamentary provision of respondent's father, Henri Lemieux;

quart de l'usufruit de ses biens et sa mère les trois-quarts. Ce testament déclarait aussi que «quant à la nue-propriété de ces dits biens je veux et entends qu'il en soit disposé par mon épouse dans son testament, et à ce propos je désire rappeler mon grand attachement et amour pour Hélène. A défaut de ce faire, cette nue-propriété retournera à Hélène.»

C'est à cause de cette stipulation, que le Ministre considéra que la mère de l'intimée était compétente à disposer de la nue-propriété des biens selon les termes des art. 3(1)a), 3(2)a) et 58(1)i) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*. C'est ainsi que lorsque la mère de l'intimée mourut en 1964, instituant l'intimée sa légataire universelle en pleine propriété et sa seule exécutrice testamentaire, tous les biens furent imposés comme provenant de la succession de la mère. L'intimée, au contraire, soutient que les biens provenant de la succession de son père lui furent dévolus de son père et non pas de sa mère.

Le Ministre, par conséquent, établit à \$105,351.25 la valeur nette de la succession de la mère de l'intimée alors que, selon cette dernière, le maximum que l'avis de cotisation devait démontrer comme valeur nette est de \$21,480.83.

L'appel de la cotisation devant la Commission d'appel de l'impôt fut maintenu en partie par M. Boisvert. Le savant commissaire décida en effet que comme le père n'avait pas disposé en 1941 de la nue-propriété de ses biens, les deux tiers de ses biens furent dévolus à l'intimée et un tiers à la mère comme héritières *ab intestat* du père. Il déduisit donc de la valeur totale nette de la succession de la mère les deux tiers de la valeur des biens provenant de la succession du père et déféra le tout au Ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation.

Le Ministre, par le présent appel, attaque la décision de la Commission d'appel de l'impôt se fondant sur les allégués suivants:

a) la mère de l'intimée, dame Rose-Anna Tardif-Lemieux, était, immédiatement avant son décès, habile à disposer des biens qui sont l'objet de la clause du testament de son père Henri Lemieux;

(b) she had an estate or interest or general power regarding the property covered by this provision which made her competent to dispose of it;

(c) she had the capacity or authorization enabling her to dispose of the property covered by this provision by will as she saw fit;

(d) the property covered by this provision passed to respondent on her mother's death.

As we have seen, appellant bases his case on secs. 3(1), 3(1)(a), 3(2)(a) and 58(1)(i) of the *Estate Tax Act*.¹

Appellant contends that by the testamentary provision in question respondent's father, Henri Lemieux, created a substitution as to the property covered by the said provision, and conferred on the institute, respondent's mother Rose-Anna Tardif-Lemieux, a power or right of appointment, to be exercised by will, which contained no restriction or limitation as to the choice of substitute. Appellant submits that in computing the aggregate net value of the property passing on the death of Rose-Anna Tardif-Lemieux, the value of property covered by the provision had to be included, in accordance with the provisions of s. 3(1)(a) of the *Estate Tax Act*, since the deceased was immediately prior to her death competent to dispose of it within the meaning of s. 3(1)(a), and possessed an estate or interest or general power with respect to the property within the meaning of s. 3(2)(a). Further, according to appellant's submission, she had, immediately prior to her death, the power or authority to dispose by will of the property covered by this provision as she saw fit, within the meaning of s. 58(1)(i) of the *Estate Tax Act*, and was, accordingly, competent to dispose of the said property within the meaning of secs. 3(1)(a) and 3(2)(a) of the Act. Finally, appellant submits that the property covered by the testamentary provision passed on the death of respondent's mother within the meaning of the introductory part of s. 3(1) of the *Estate Tax Act*.

Respondent, on the other hand, submits that the notice of assessment issued on February 8, 1965, is illegal, arbitrary and groundless in fact

b) elle possédait un intérêt ou un droit ou un pouvoir général à l'égard des biens objet de cette clause qui la rendait habile à en disposer;

c) elle possédait la faculté ou l'autorisation qui lui permettait de disposer par testament selon qu'elle le jugeait opportun des biens objet de cette clause;

d) les biens, objet de cette clause, ont été transmis au décès de la mère de l'intimée.

L'appelant, comme nous l'avons vu, s'appuie sur les art. 3(1), 3(1)a), 3(2)a) et 58(1)i) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*.¹

L'appelant soutient que par la clause du testament dont il s'agit, Henri Lemieux, le père de l'intimée, créa une substitution à l'égard des biens objet de cette clause et conféra à la grevée, Rose-Anna Tardif-Lemieux, la mère de l'intimée, une faculté d'élire ou un droit d'élection devant s'exercer par testament, qui ne comportait aucune restriction ou limitation quant au choix de l'appelé. L'appelant soumet que dans le calcul de la valeur globale nette des biens transmis au décès de Rose-Anna Tardif-Lemieux, il était tenu d'inclure la valeur des biens objet de la clause, conformément aux dispositions de l'art. 3(1)a) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, puisque la défunte était immédiatement avant son décès habile à en disposer au sens de l'art. 3(1)a), et possédait un intérêt ou un droit ou un pouvoir général à l'égard de ces biens au sens de l'art. 3(2)a). De plus, selon l'appelant, elle possédait immédiatement avant son décès, la faculté ou l'autorisation de disposer par testament selon qu'elle le jugeait opportun des biens qui sont l'objet de la clause au sens de l'art. 58(1)i) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* et, par conséquent, elle était habile à disposer de ces biens au sens des art. 3(1)a) et 3(2)a) de cette même loi. Enfin, toujours selon l'appelant, les biens, objet de la clause du testament, ont été transmis au décès de la mère de l'intimée au sens de la partie introductive du par. (1) de l'art. 3 de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*.

L'intimée soumet, d'autre part, que l'avis de cotisation, émis le 8 février 1965, est illégal, irrégulier et mal fondé en fait et en droit. Elle

and in law. She admits that her mother, Rose-Anna Tardif-Lemieux, made her the sole executrix and legatee of the only property which said testatrix possessed in her own right, but denies that respondent's father sought in his will to create a substitution; she adds, however, that even if the will had created a substitution in respondent's favour, the assessment issued and the amended notice of appeal would still be arbitrary and ill-founded. She denies appellant's allegation to the effect that the value of the property covered by her father's testamentary provision had to be included in computing the aggregate net value of the property passing on the death of her mother as ill-founded even if the father's will had created a conditional substitution under which Rose-Anna Tardif-Lemieux was made the institute. She adds that if a conditional substitution had been created by the testator, her father, it would have been carried into effect retroactively to January 18, 1941.

Respondent alleges that she inherited directly from her father, Henri Lemieux, and none other, the property passed by Henri Lemieux, with the result that the value of the property passed in fact and in law by Rose-Anna Tardif-Lemieux was exempt from estate tax since it amounted to only \$21,480.83. She claims that secs. 3(1)(a), 3(2)(a) and 58(1)(i) were not designed to cover either Henri Lemieux's will or the property passed and devised by him. In particular she alleges that, in setting the aggregate taxable value of the estate in question, appellant unlawfully and without cause ignored the fact that Henri Lemieux bequeathed a one-fourth life interest in his estate to his daughter, the respondent, and that appellant should therefore have made allowance for the life expectancy of respondent, who was born on July 15, 1915, and deducted the present value of her life interest from the estate which he was arbitrarily and unlawfully seeking to tax. She contends that Rose-Anna Tardif-Lemieux disposed only of the property she inherited, as her will contained no reference to the will or estate of her husband, Henri Lemieux; and that Henri Lemieux's estate is governed only by his own will, that the resolutive condition imposed by him took place in fact and in law as of January 18, 1941, and that it actually took effect on his

admet que sa mère, Rose-Anna Tardif-Lemieux, l'a constituée sa seule exécutrice testamentaire et légataire des seuls biens que ladite testatrice possédait en propre mais nie que le père de l'intimée ait voulu, dans son testament, créer une substitution ajoutant, cependant, que même si ce testament en avait créé une en faveur de l'intimée, la cotisation émise et l'avis d'appel amendé seraient quand même irréguliers et mal fondés. Elle nie l'allégué de l'appellant à l'effet qu'il était tenu d'inclure dans le calcul de la valeur globale nette des biens transmis au décès de la mère de l'intimée la valeur des biens objet de la clause du testament de son père, comme mal fondé même si le testament du père avait créé une substitution conditionnelle aux termes de laquelle Rose-Anna Tardif-Lemieux aurait été grevée de substitution. Elle ajoute que si une substitution conditionnelle avait été créée par le testateur, père de l'intimée, elle aurait été réalisée et aurait eu son effet rétroactivement au 18 janvier 1941.

L'intimée déclare qu'elle tient directement de son père, Henri Lemieux, et de nul autre, les biens transmis par Henri Lemieux, avec la conséquence que la valeur des biens effectivement et légalement transmis par Rose-Anna Tardif-Lemieux, était exempte d'impôt sur biens transmis par décès vu qu'elle ne s'élevait qu'à \$21,480.83. Elle prétend que ni le testament d'Henri Lemieux, ni les biens légués et transmis par ce dernier, ne sont visés par les art. 3(1)a), 3(2)a) et 58(1)i). Elle soutient en particulier que l'appellant, en établissant la valeur imposable globale de la succession en cause, aurait, sans droit et illégalement, ignoré que Henri Lemieux a légué l'usufruit viager de 25 p. 100 de son avoir à sa fille, l'intimée, et que, par conséquent, l'appellant devait tenir compte de l'expectative de vie de l'intimée, née le 15 juillet 1915, et distraire la valeur actuelle de l'intérêt viager de l'intimée, de l'avoir qu'arbitrairement et sans droit il entendait imposer. Elle déclare que Rose-Anna Tardif-Lemieux n'a disposé que de son patrimoine, son testament ne contenant aucune référence au testament ou à la succession de son mari, Henri Lemieux, que le patrimoine d'Henri Lemieux n'est régi que par le testament de ce dernier, la condition résolutoire par lui imposée s'étant réalisée en fait et en droit à compter du 18 janvier 1941 et remontant

death. She adds that Rose-Anna Tardif-Lemieux never had the personal or fiduciary vesting of the capital assets of Henri Lemieux or the power to dispose of them, nor did she have any power of appropriation or disposition over her husband's property. According to respondent's submission, Rose-Anna Tardif-Lemieux had possession of her husband's property only in her capacity as executrix.

At the hearing of the appeal respondent's counsel contended that the Minister had erred in fact and in law when he added the value of the property comprising the father's estate to that included in the estate of Rose-Anna Tardif-Lemieux, on the grounds that the father's testamentary disposition gave no authority for such action. He submitted that even supposing Henri Lemieux's testamentary provision included a power of disposition, or a bequest with the power of appointment, the said provision does not bring the property owned and passed by Lemieux within the scope of the federal statute. He pointed out that the provision in question places a conditional onus or obligation on the wife, Rose-Anna Tardif-Lemieux, to dispose of the bare-ownership of the testator's property in her will, and if she fails to do so this property is to go to his daughter Héléne. Respondent in fact regards this as a responsibility or obligation subject to a condition which is both suspensive and resolutive. As the mother did not dispose of the property by will, the resolutive provision applies and bare-ownership vests in the daughter; this goes back, according to respondent, to the date of her father's death.

The learned counsel for the respondent further submits that since Henri Lemieux did not bequeath his property to his wife in his will, this property did not vest in her; in his view, this was a condition precedent to her being able to dispose of it. If the full vesting of the father's property had been in the mother, she could have disposed of it; but in the present case, he submits, the power was ineffective, illusory and inoperative. Hence she did not have the right to dispose of the father's property. Counsel for the respondent cited as his authority a passage from Halsbury's Laws of England, 3rd. ed., vol. 30, p. 215, no. 380:

de fait au décès d'Henri Lemieux. Elle ajoute que Rose-Anna Tardif-Lemieux n'a jamais eu la saisine (vesting) personnelle ou fiduciaire du capital de l'avoir d'Henri Lemieux non plus que le pouvoir d'en disposer, ni n'a-t-elle eu sur les biens de son mari aucun droit d'appropriation ou de disposition. Ce n'est, de dire l'intimée, qu'à titre d'exécutrice testamentaire que Rose-Anna Tardif-Lemieux a eu la possession des biens de son mari.

Le procureur de l'intimée à l'audition de cet appel déclara que le Ministre avait erré en fait et en droit en ajoutant à la valeur des biens de la succession Rose-Anna Tardif-Lemieux la valeur de ceux provenant de la succession du père pour le motif que la disposition testamentaire de ce dernier ne l'autorisait pas à agir ainsi. Même en supposant, dit-il, que la clause du testament d'Henri Lemieux comporte un pouvoir de disposition, soit un legs avec faculté d'élire, il prétend que cette clause ne ramène pas les biens détenus et transmis par Lemieux dans le cadre de la loi fédérale. Il signale que la clause en question comporte une charge ou obligation conditionnelle de la part de l'épouse, Rose-Anna Tardif-Lemieux, de disposer de la nue-propriété des biens du testateur dans son testament et si elle ne le fait pas, ces biens appartiendront à sa fille Héléne. L'intimée voit là, en effet, une charge ou obligation soumise à la fois à une condition suspensive et résolutive. La mère, n'ayant pas disposé des biens par testament, la clause résolutive s'applique et la fille en a la nue-propriété qui, selon l'intimée, remonte alors à la date de la mort du père.

Le savant procureur de l'intimée soumet de plus que Henri Lemieux, par son testament, n'ayant pas légué ses biens à son épouse, il n'y eut pas saisine (vesting) par elle de ces biens ce qui, selon lui, était une obligation préalable pour qu'elle puisse en disposer. Si la mère avait eu la pleine saisine (vesting) des biens du père, elle aurait pu en disposer mais, dans la conjoncture actuelle, dit-il, le pouvoir était inefficace, illusoire et impossible d'exécution. Elle n'avait donc pas le droit de disposer des biens du père. Le procureur de l'intimée se réclame d'un passage de Halsbury Laws of England, vol. 30, 3^e éd., p. 215, n^o 380 où il est dit que:

The creation of a power over property does not in any way vest the property in the donee, though the exercise of the power may do so; and it is often difficult to say whether the intention was to give property or only a power over property.

In the view of counsel for the respondent the mother would have required a general power of disposition; for example, the father would have had to tell her that she could dispose of the property without restriction or limitation, and this he did not do. Furthermore, since the mother did not dispose of the property in her will, she did not comply with this provision, and it therefore remained a dead letter. Finally, he adds that if this provision was to be regarded as a power enabling the donee, or other owner of property, to distribute, appropriate or dispose of it, this would mean that Henri Lemieux directed his wife to dispose of another person's property, which is expressly forbidden by Art. 756 of the Civil Code.² Accordingly, in his view, the said provision is null and void.

The provision stipulates, however, that if the mother did not dispose of the father's property by will, respondent would receive the bare-ownership of this property, and he concludes that for all practical purposes Henri Lemieux's property, at his wife's death, devolved on the respondent by reason of her father's will.

According to respondent, the mother thus never had title to the property left by Henri Lemieux, as she was given at most a limited and qualified power to dispose of it. In fact, she was given only three fourths of the life interest, one fourth going to respondent. She was not entitled to appropriate this property to her own use, and was only authorized to dispose of it by will, and in the event she did so, was required, as her husband recommended, to bear in mind his great love and affection for Hélène.

Respondent concludes that her mother consequently never had the power to dispose of the property as she "saw fit," which is the requirement of s. 58(1)(f). She did not have free title to the property, nor did she have it as institute. The most that can be said, in her counsel's opinion, is that the mother fell within the exception provided in s. 58(1)(f) of the *Estate Tax Act*, and that the only power exercised by her was in her capacity as trustee.

[TRADUCTION] La création d'un pouvoir sur un bien ne fait pas en sorte que ce bien soit dévolu au donataire bien que l'exercice de ce pouvoir puisse effectuer une telle dévolution; et il est souvent difficile de découvrir si l'intention était de donner la propriété même de ce bien ou simplement un pouvoir sur ce bien.

Selon le procureur de l'intimée, il aurait fallu que la mère ait un pouvoir général de disposition, que le père lui ait dit, par exemple, qu'elle pouvait disposer des biens sans restriction et sans limite et, dit-il, il ne l'a pas fait. D'autre part, la mère ne s'est pas conformée à cette clause, puisqu'elle n'en a pas disposé par testament, et cette disposition testamentaire est donc demeurée lettre morte. Si, enfin, ajoute-t-il, l'on voulait voir dans cette disposition un pouvoir permettant au donataire, ou autre détenteur de biens, de les distribuer, ou approprier, ou d'en disposer, cela voudrait dire que Henri Lemieux obligeait son épouse à disposer de la chose d'autrui, ce qui est formellement défendu par l'Art. 756 C.C.² Cette clause, selon lui, serait, par conséquent, sans effet.

La clause prévoit, cependant, que si la mère ne disposait pas des biens du père par testament, l'intimée recevrait la nue-propriété de ces biens et il conclut qu'à toute fin pratique, la dévolution des biens d'Henri Lemieux au décès de son épouse appartenait à l'intimée par les dispositions testamentaires de son père.

La mère, selon l'intimée, n'a, par conséquent, jamais eu la propriété des biens laissés par Henri Lemieux, n'ayant reçu tout au plus qu'un pouvoir limité et qualifié d'en disposer. Elle n'a reçu, en effet, que les trois-quarts de l'usufruit, un quart allant à l'intimée. Elle ne peut s'approprier ces biens pour elle-même, et elle n'a droit d'en disposer que par testament devant, en l'occurrence, tel que recommandé par son mari, se rappeler son grand attachement et amour pour Hélène.

L'intimée conclut que sa mère n'a jamais, par conséquent, eu le pouvoir de disposer des biens reçus du père selon qu'elle «le juge opportun», tel que l'exige l'art. 58(1)f). Elle n'avait pas, dit-elle, la propriété pure et simple des biens ni ne l'avait-elle comme grevée de substitution. Le plus que l'on puisse dire, selon son procureur, c'est que la mère tombait dans l'exception prévue à l'art. 58(1)f) de la *Loi de l'impôt sur les*

Counsel for the appellant, on the other hand, submits that respondent's father created by the testamentary provision a genuine fiduciary substitution, and conferred on his wife the power of disposing of the property as well as the power of appointment. He contends that this right to dispose of the property by will, with the power of appointment, made her competent to dispose of the property under secs. 3(1)(a) and 3(2)(a) within the meaning of s. 58(1)(i) of the *Estate Tax Act*, and thus, even if there was no substitution, the mother would, by the very terms of this provision, have an unlimited power to dispose of the property, which would then be deemed to form part of the mother's estate. On the other hand, he said, if this were a simple bequest of property to the mother with a one-fourth life interest to his daughter, the value of the property should nevertheless be included under s. 2 of the Act, since she would then have full title to it.

In the first place, I cannot accept the decision of the Tax Appeal Board to the effect that title has belonged, since the father's death, one third to the mother and two thirds to the respondent, as heirs *ab intestato* of Henri Lemieux, under Art. 712 of the Civil Code.³ Unquestionably a claim cannot be made under both the testamentary succession and intestate succession. The principle that an individual cannot be both legatee and heir (*ab intestato*) of the deceased admits of no exception, and applies to the universal as well as to the particular legatee.

It appears to me, on considering the provision in question, that Henri Lemieux sought to confer a benefit on his wife during her lifetime, as well as on his daughter H  l  ne, and also to give his wife the power of designating who would benefit from his property after her death. Further, the terms used indicate that we are dealing either with a usufruct or with a fiduciary substitution, and we must consider which of the two alternatives better fulfils the apparent intent of the testator. If we adopt the alternative of a usufruct, the question arises as to who was the owner during the 23 years which elapsed between the father's death in 1941 and the

biens transmis par décès et que le seul pouvoir qu'elle ait exercé serait    titre de fiduciaire.

Le procureur de l'appelant, d'autre part, soumet que par la clause du testament, le père de l'intimée a crée une véritable substitution fidéicommissaire et a conféré à sa femme le pouvoir de disposer des biens ainsi que la faculté d'élection. Il soutient que ce droit de disposer des biens par testament, avec faculté d'élire, la rendait habile à disposer des biens en vertu de l'art. 3(1)a) et l'art. 3(2)a) au sens de l'art. 58(1)i) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* et que, par conséquent, même s'il n'y avait pas de substitution, la mère aurait, par les termes mêmes de cette clause, un pouvoir non limité de disposer des biens et ces biens seraient alors réputés faire partie de la succession de la mère. Si, d'autre part, dit-il, on avait ici qu'un simple legs de la propriété à la mère avec charge d'usufruit de un quart à sa fille, la valeur de ces biens devrait quand même être incluse en vertu de l'art. 2 de la loi puisqu'elle en aurait la pleine propriété.

Il m'est d'abord impossible d'accepter la décision de la Commission d'appel de l'impôt à l'effet que la nue-propriété appartient depuis la mort du père pour un tiers à la mère et les deux tiers à l'intimée, comme héritières *ab intestat* de Henri Lemieux à cause de l'Article 712 C.C.³ On ne peut, en effet, se réclamer à la fois de la succession testamentaire et de la succession *ab intestat*. Le principe qu'une personne ne peut cumuler les qualités de légataire et d'héritier (*ab intestat*) du défunt à un caractère absolu et s'applique aussi bien au légataire universel qu'au légataire particulier.

Il me paraît à l'examen de la clause dont il s'agit que Henri Lemieux a voulu conférer un bénéfice à sa femme durant son vivant ainsi qu'à sa fille H  l  ne et donner aussi à son épouse le pouvoir d'indiquer qui serait bénéficiaire de ses biens après la mort de son épouse. De plus, les termes employés indiquent qu'on est en présence soit d'un usufruit, soit d'une substitution fidéicommissaire et l'on doit se demander laquelle de ces deux possibilités reflète le mieux l'intention apparente du testateur. Si l'on opte pour la possibilité d'usufruit, la question se pose de savoir qui en était le propriétaire pendant les 23 ans qui se sont

mother's in 1964, since the title to property does not remain in abeyance. This situation does not give rise to any very serious problem, however, since there were executors with administrative power who could very well attend to the property in question.

However, if a usufruct was created, the mother would be both usufructuary and owner, which is impossible. On the other hand, the daughter could not be the owner, since the provision stipulates that title might revert to her, but only on her mother's death, and only if the mother decided not to dispose of it otherwise.

In interpreting a provision like the one in question, and before accepting a solution which would lead us to find either a usufruct, which, as we have seen, involves inconsistencies, or a disposition which does not settle the problem of title to the property, or vesting, and leads to intestate succession, or one which could entail unlawful delegation to his wife of the husband's testamentary power, I feel we must consider whether, in spite of the language employed, it is possible to discover a meaningful disposition in this provision. Approached in this way, I feel that a valid disposition may be found. Further, we must not be misled by words. It is true that the testator used the word "usufruct," but the legislator himself warns us in Art. 928 of the Civil Code⁴ that the right of the institute is often designated by the term usufruct. In short, it is more relevant to consider what the testator had in mind when he included this provision in his will. In my opinion the three essential elements of a substitution are to be found here, namely: (a) two gifts (one to his wife and the other to his daughter, if the mother appoints her or does not make a disposition in favour of some other person whom she may appoint), (b) a successive order (two categories of individuals who inherit the property belonging to the estate in succession), and (c) a time factor (one gift to take effect on the death of the father and the other on the death of the mother), which Roman law called the *tractus temporis*.

Finding a substitution in this provision does not violate any of these elements; and the will,

écoulés entre la mort du père en 1941 et la mort de la mère en 1964 puisque la propriété d'un bien ne doit pas demeurer en suspens. Cette situation ne soulève pas, cependant, un problème trop sérieux puisqu'il y avait des exécuteurs testamentaires avec pouvoir d'administration qui pouvaient fort bien s'occuper de ces biens.

S'il s'agissait, cependant, d'un usufruit, la mère serait à la fois usufruitière et propriétaire ce qui entraîne une impossibilité. Le nu-propritaire, d'autre part, ne pourrait être la fille, puisque la clause prévoit que cette nue-proprété pourra lui retourner, mais au décès de sa mère seulement et seulement si la mère décidait de n'en pas disposer autrement.

En présence d'une clause comme celle-ci, et avant d'accepter une solution qui nous conduit à y voir soit un usufruit qui comporte, comme nous l'avons vu, des éléments irréconciliables, soit une disposition qui ne règle pas le problème de la nue-proprété des biens ou de la saisine et qui fait intervenir une succession *ab intestat*, ou qui pourrait comporter une délégation illégale à l'épouse de tester pour son mari, il faut, je crois, se demander si, malgré les termes utilisés, l'on ne peut déceler dans cette clause une disposition qui ait quelque sens. Envisagé sous cet aspect, on peut, je crois, y découvrir une disposition valide. Il ne faut pas, d'ailleurs, se laisser tromper par les mots. Il est vrai que le testateur a employé le mot «usufruit» mais le législateur lui-même nous avertit à l'Art. 928 C.C.⁴ qu'il arrive souvent que l'on désigne le droit de grevé par le terme d'usufruit. Il est, en effet, plus important de se demander ce que le testateur avait en vue en inscrivant cette clause dans son testament. Je crois que l'on peut trouver ici les trois éléments essentiels d'une substitution soit a) deux libéralités (l'une à son épouse et l'autre à sa fille, si sa mère la désigne ou si la mère n'en dispose pas en faveur de toute autre personne qu'elle pourra désigner), b) un ordre successif (deux catégories de personnes qui héritent successivement des biens qui sont l'objet de la succession) et c) un trait de temps (une libéralité prenant effet au décès du père et l'autre au décès de la mère) que les romains appelaient le *tractus temporis*.

En voyant dans cette clause une substitution, on ne fait violence à aucun de ses éléments et le

by determining who shall receive ownership of the property after death has occurred, settles the question of title. In fact, it simply gives his wife some advice, should she wish to dispose of the property by will, and in these circumstances this constitutes the first substitution. It then states that if she does not dispose of it by will, the property is to go to Hélène; this constitutes another substitution in which the substitute is Hélène Fournier.

Unquestionably, we have here all the elements of a substitution, as set out in *M.N.R. v. Smith*, [1960] S.C.R. 477, at p. 482, and there is no further difficulty in reconciling all these elements. Under Art. 944 of the Civil Code,⁵ the mother, as institute, is owner of the property, since the Article states that the institute holds the property as proprietor. There is also the obligation—another element of substitution—to “deliver over” the property, and it seems to me that this obligation is implicit, even if the father, in his will, gives his wife the power to dispose of it.

Furthermore, the power that the will confers upon the wife to dispose of the property and, consequently, to select or appoint the beneficiaries, is a right which is ordinarily associated with the rights of an institute, and is not, it seems to me, a right ordinarily attached to the rights of a usufructuary. The power of appointment, in fact, is part of the structure of a substitution, rather than of a usufructuary.

With an institution of this kind it is not necessary to consider further who owns the property or on whom it was conferred. In fact, before the substitution takes effect the institute is its owner; when it takes effect, the substitute is deemed to receive the property from the donor and not from the institute. In this connection, however, counsel for the respondent claims that the conditional substitution was fulfilled and that, by the interposition of the resolutive provision, respondent receives the property from her father retroactive to January 18, 1941. Relying on the decision in *Montreal Trust Co. v. M.N.R.*, [1964] S.C.R. 647, counsel for the respondent contends that the latter received the property, not because of power given to her mother, but because her father had appointed

testament, en déterminant à qui ira la propriété des biens après le décès, règle le problème de la nue-propriété. Il donne, en effet, à son épouse un simple conseil si elle veut en disposer par testament et, en l'occurrence, on aurait là une première substitution. Il déclare ensuite que si elle n'en dispose pas par testament, ces biens iront à Hélène et nous avons ici une autre substitution dans laquelle l'appelée est Hélène Fournier.

Il y a là assurément, selon la décision de la Cour suprême dans le *M.N.R. v. Smith* [1960] R.C.S. 477 à la p. 482, tous les éléments d'une substitution et il n'existe plus de problème à concilier tous les éléments. La mère grevée est, en vertu de l'Art. 944 C.C.,⁵ propriétaire des biens puisque l'Article dit bien que le grevé possède pour lui-même. L'obligation de rendre les biens, autre élément de la substitution, existe aussi et cette obligation me paraît être implicite même si le père dans son testament donne à son épouse le pouvoir d'en disposer.

De plus, le fait que le testament confère à l'épouse le pouvoir de disposer des biens et, par conséquent, celui d'élire ou de choisir les bénéficiaires, est un droit qui se greffe ordinairement aux droits d'un grevé et il ne me paraît pas que ce soit un droit que l'on voit ordinairement attaché à celui d'un usufruitier. Le droit d'élire, en effet, se situe dans le cadre d'une substitution plutôt que dans celui d'un usufruitier.

En présence d'une telle institution, il n'est plus nécessaire de se demander qui est le nu-propriétaire de ces biens ou à qui ces biens ont été conférés. En effet, avant que la substitution ne s'ouvre, le grevé en est propriétaire et lorsqu'elle s'ouvre, l'appelé est réputé recevoir ces biens du donateur et non pas du grevé. C'est ici, cependant, que le procureur de l'intimée prétend que la substitution conditionnelle s'est réalisée et que la clause résolutoire intervenant, l'intimée reçoit les biens de son père rétroactivement au 18 janvier 1941. Se réclamant, en effet, de la décision de *Montreal Trust Co. v. M.N.R.* [1964] R.C.S. 647, le procureur de l'intimée prétend que celle-ci a reçu les biens non pas à cause d'un pouvoir donné à sa mère mais parce que son père l'avait désignée comme

her as substitute should her mother fail to make a contrary disposition.

It is true that the facts of the instant case closely resemble those in the above-mentioned one; there is, however, an important difference. In the *Montreal Trust* case Lady Hickson, the donor, foresaw the possibility that her son might die without issue and, accordingly, appointed his legal or testamentary heirs as substitutes. As Cartwright J. states at page 652, the effect of this provision was to remove from the institute any capacity to dispose of the money, as the donor had designated and limited the substitutes who were to receive it; thus, the money could not form part of the property making up the institute's estate.

It must, indeed, be understood that when Lady Hickson appointed her son's legal or testamentary heirs as substitutes, she left no doubt as to the class of heirs she had in mind. In fact, a substitution of property in favour of the heirs of an institute who leaves a will takes effect at his death in favour of his testamentary heir. By definition, the heir is the person who receives, either by operation of law or by human will, the property and the rights and obligations which may be passed by a deceased person; and in a testamentary succession this is the testator's universal legatee. It follows that when a substitution is in favour of the institute's testamentary heir, the substitute is in every case

In the above-mentioned case, if Lady Hickson's will had stated that her son, if he died without issue, would have the right or power to appoint the person or persons whom he might name to receive the property, he would have been able to appoint anyone to receive the property, and at the same time bequeath his own property to his wife. Because of the actual terms of Lady Hickson's will, he could not do this. Indeed, if he designated a third person to receive his mother's property, he would also have had to appoint the same person his universal legatee, failing which the disposition would be null and void. Once again, the heir is the person to whom the law, or a will, passes the

appelée à défaut par sa mère d'en disposer autrement.

Il est vrai que les faits de la présente cause se rapprochent sensiblement de ceux que l'on retrouve dans la cause précitée, mais il y a, cependant, une différence importante. Dans la cause du *Montreal Trust* la donatrice, Lady Hickson, avait prévu la possibilité que son fils décèderait sans laisser de progéniture et, en l'occurrence, elle nomma comme appelés les héritiers légaux ou testamentaires de son fils. Cette clause eut pour effet, tel que le déclare le juge Cartwright, à la page 652, d'enlever au grevé toute possibilité de disposer du fonds puisque la donatrice avait prévu et limité les appelés qui devaient le recevoir et, par conséquent, ces argents ne pouvaient faire partie des biens compris dans la succession du grevé.

Il faut, en effet, comprendre que lorsque Lady Hickson nomma comme appelés les héritiers légaux ou testamentaires de son fils, elle ne laissa subsister aucun doute sur la classe d'héritiers qu'elle favorisait. En effet, une substitution de biens en faveur des héritiers d'un grevé qui a testé s'ouvre à sa mort en faveur de son héritier testamentaire. Par définition, l'héritier est la personne à qui est transmis, soit en vertu de la loi ou par la volonté de l'homme, la propriété et les droits et obligations transmissibles d'une personne décédée et, dans une succession testamentaire, c'est le légataire universel du testateur. Il s'en suit que lorsqu'il y a une substitution en faveur de l'héritier testamentaire du grevé, c'est toujours son légataire universel qui en est l'appelé.

Si dans la cause précitée, le testament de Lady Hickson avait déclaré que son fils, s'il mourait sans laisser d'enfants, aurait le droit ou le pouvoir de nommer la personne, ou les personnes, qu'il pourrait choisir pour recevoir ses biens, il aurait pu, en effet, nommer n'importe qui pour recevoir ses biens et en même temps léguer ses propres biens à son épouse. A cause des termes mêmes du testament de Lady Hickson, il ne pouvait le faire. En effet, s'il nommait une tierce personne pour recevoir les biens provenant de sa mère, il fallait qu'en même temps il la nomme son légataire universel sans quoi la disposition aurait été inefficace. Encore une fois, l'héritier est la personne à qui la loi, ou un

rights and obligations of a deceased person (cf. the Civil Code, Arts. 596 and 597). In a testamentary succession, the testator's heir is not a particular legatee (who receives the sum of \$100 or a piece of furniture, for example), but the person to whom his rights and obligations pass (cf. Civil Code, Arts. 735, 738, 873 and 880). In *Allan v. Evans* (1900) 30 S.C.R. 416, we find an interesting discussion of a testator's universal legatee. It can thus be seen that Lady Hickson's son was limited as to the power of appointing a substitute, or substitutes, to the property of his mother, and it was correctly held in that case that he could not dispose freely of the property. Moreover, as the Court concluded in the said case that there was a genuine substitution, and in such circumstances the substitutes receive the property from the donor and not the institute, it correctly came to the conclusion that the property did not form part of the son's property, and accordingly could not be subject to succession duties.

It is worth pointing out here that there is in fact an important distinction between the holder of a general power of appointment under the common law and the institute who has a general power of appointment. The person giving such a power under the common law does not renounce ownership of the property, but gives the donee of the power the right to dispose of it on his behalf, and the exercise of this power is thus a disposition of the property; hence the person who has it is competent to dispose of it. In the case of the power of appointment allowed by the Civil Code, the originator of this right has already disposed of his title, and the person appointed does not do so. Indeed, there is no provision in the Civil Code enabling any person to dispose of another's property. This difference sometimes creates difficulties when, for instance, dealing with a statute such as the *Estate Tax Act*. However, under s. 3(2)(a) of the *Estate Tax Act*, "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". In effect, it is by means of this legal fiction that it is possible to include within the

testament, transmit the rights and obligations of a *de cujus* (cf. Art. 596 et 597 C.C.). Dans une succession testamentaire, ce n'est pas le légataire particulier (d'un montant de \$100 ou d'un meuble, par exemple) qui est l'héritier du testateur, mais la personne à qui l'on transmet ses droits et obligations (cf. Art. 735, 738, 873 et 880 C.C.). Dans une cause de *Allan v. Evans* (1900) 30 R.C.S. 416, l'on trouve une discussion intéressante sur le légataire universel héritier d'un testateur. L'on voit donc que le fils de Lady Hickson était limité dans la nomination qu'il pouvait faire de l'appelé ou des appelés aux biens de sa mère et c'est à bon droit qu'on a décidé dans cette cause qu'il ne pouvait disposer librement de ces biens. Comme, d'autre part, la Cour en vint à la conclusion ici qu'il s'agissait bien d'une substitution et que, dans un tel cas, les substitués reçoivent les biens du donateur et non du grevé, c'est donc à bon droit qu'on a conclu que ces biens ne formaient pas partie des biens du fils et ne pouvaient, par conséquent, être assujettis à des droits successoraux.

Il n'est pas sans intérêt d'indiquer ici qu'il existe en effet une distinction importante entre le détenteur d'un pouvoir général d'élection (appointment) en vertu du common law et le grevé qui possède un pouvoir général d'élection. La personne qui donne un tel pouvoir en vertu du common law, ne se départit pas de la propriété des biens mais donne au donataire du pouvoir le droit d'en disposer pour lui et l'exercice de ce pouvoir est par conséquent une disposition de ces biens et la personne qui la détient est, par conséquent, habile à en disposer. D'autre part, dans le cas de la faculté d'élire prévue par le Code civil, le créateur de cette faculté a déjà disposé de la propriété et le détenteur n'en dispose pas. Il y a, en effet, aucune disposition dans le Code civil qui permet à une personne de disposer de la propriété d'un autre. Cette différence crée parfois certains problèmes lorsqu'il s'agit d'appliquer une loi, par exemple, comme celle de l'*Impôt sur les biens transmis par décès*. Par le jeu, cependant, de l'art. 3(2)a) de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès* «une personne est réputée avoir été habile à disposer des biens, si elle possédait un intérêt ou un droit dans ceux-ci ou tel pouvoir général qui, si elle avait

framework of the federal statute property which cannot be disposed of by the holder under the Civil Code.

However, such is not the case here. There is in fact no limit to the mother's power of appointment and disposal conferred on her by the father in his will. She is, indeed, permitted to dispose of the property by will, which is not the same thing as requiring her to appoint her legal or testamentary heirs as substitutes. In the present case, as a matter of fact, the mother could, immediately prior to her death, have appointed a third person as substitute and her daughter Hélène as her residuary legatee. The power of appointment here conferred by the testator on his wife, as dealt with in secs. 3(2)(a) and 58(1)(i) of the statute, in my opinion constitutes a general power of disposition within the meaning of the said statute.

This power is regarded as general if no limit is placed on the person exercising it. Even though the person holding the power can only dispose of the property by will, as in the case here, it is still general. Cf. Jameson on Canadian Estate Tax, at page 119:

A donor, in creating a power, may state that the power may be exercised by will or by deed *inter vivos*, but the exercise of a power by will is none the less general with that limitation, for although the donee is unable to bring the property into his own possession during his lifetime he has complete power of disposal of it upon his death. In *Prov. Sec.-Treas. of N.B. v. Schoefield*, a testator devised property to his sister for life and after her death to such person or persons as she should by will appoint. It was held that the sister had a general power of appointment as the objects of the power derived their benefit from the sister and not from the testator and, consequently they were taxable in the sister's estate.

As we have seen, there is in the instant case no limit imposed on the wife regarding the appointment of the substitute or substitutes; at most, there is just a simple recommendation to her in connection with their daughter, leaving the wife entirely free to dispose of the property to whomever she wishes.

This power of appointment being thus a general power as mentioned in secs. 3(2)(a) and 58(1)(i) of the Act, the wife is deemed to have

été *sui juris*, l'aurait rendue habile à en disposer». C'est par cette fiction de la loi, en effet, que l'on réussit à faire entrer dans le cadre de la loi fédérale des biens sur lesquels, en vertu du Code civil, le détenteur n'en dispose pas.

Dans le présent cas, cependant, il en va autrement. En effet, il n'y a aucune limite au pouvoir d'élire et de disposer de la mère donné par le père dans son testament. On lui permet, en effet, d'en disposer par testament, ce qui n'est pas la même chose que de l'astreindre à nommer comme appelés ses héritiers légaux ou testamentaires. La mère ici aurait pu, en effet, immédiatement avant sa mort, nommer comme appelée une tierce personne et nommer sa fille Hélène sa légataire universelle. Le droit d'élire (power of appointment) conféré ici par le testateur à son épouse et dont il est question aux art. 3(2)(a) et 58(1)(i) de la loi constituée, à mon avis, un pouvoir général à disposer au sens de cette loi.

Ce pouvoir est considéré comme général si aucune limite n'est fixée pour la personne qui l'exerce. Il est général, cependant, même si son titulaire ne peut disposer que par testament, comme ici. Cf. Jameson on Canadian Estate Tax à la p. 119:

[TRADUCTION] Un donateur, en créant un pouvoir, peut déclarer que ce pouvoir peut être exercé par testament ou par acte entre vifs, mais l'exercice d'un pouvoir par testament n'est pas moins général à cause de cette limitation, car bien que le donataire ne puisse ramener le bien en sa possession de son vivant, il a quand même le pouvoir entier d'en disposer à sa mort. Dans *Prov. Sec.-Treas. of N.B. v. Schoefield* un testateur légua des biens à sa sœur pour sa vie durant et après sa mort à telle personne ou personnes qu'elle pourrait nommer par testament. Il fut décidé que la sœur possédait un droit général d'élire car les objets de ce droit tiraient leurs avantages de la sœur et non du testateur et, par conséquent, ils étaient imposables dans la succession de la sœur.

Il y a, comme nous l'avons vu, dans le présent cas, aucune limite d'imposer à l'épouse, quant aux choix de l'appelé, ou des appelés; il ne lui fait, tout au plus, qu'une simple recommandation au sujet de leur fille, la laissant entièrement libre de disposer des biens à qui elle l'entend.

Ce droit d'élection étant, par conséquent, un pouvoir général au regard des art. 3(2)(a) et 58(1)(i) de la loi, l'épouse est réputée avoir été

been competent to dispose of her property for the purposes of s. 3(1)(a), and all the property she was competent to dispose of must be included in her estate.

Indeed, a person who has such a general power over property is not necessarily the owner of the property, but for the purposes of the *Estate Tax Act* the statute states that the property is deemed to be his property, and is included in his estate even if in a substitution it is supposed to have been received from the donor and not the institute (Civil Code, Art. 962).⁶

Consequently, it does not much matter whether there was a substitution in the instant case or not, as the wording seems to me to be clear, and gives the mother an unqualified right to dispose of the property, a right which, it is true, she did not exercise, but which she nevertheless could have exercised, and which has the effect of bringing the property within the framework of the *Estate Tax Act*. In *Royal Trust Co. v. M.N.R.* [1967] 1 Ex.C.R. 414, Dumoulin J. held, in a situation closely resembling the present case, that there was a general power of disposition, although he stated that there was no substitution in that case. This decision was, moreover, affirmed by the Supreme Court [1968] S.C.R. 505.

If, on the other hand, we had to conclude that there was no substitution here, and that we were dealing at most with a bequest of property to the mother with a one-fourth usufruct to the daughter, the value of the property should still be included in the estate, as she would in those circumstances have had full ownership.

The appeal is therefore allowed with costs, but the assessment will be referred back to the Minister for the present capital value of respondent's life interest to be deducted from the value of the property comprising, or deemed to comprise, her mother's estate.

¹ 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 such property, wherever situated, passing on the death of such person, including, without restricting the generality of the foregoing,

habilitée à disposer de ses biens au regard de l'article 3(1)a) et tous les biens dont elle était habile à disposer doivent être inclus dans sa succession.

Une personne, en effet, ayant un tel pouvoir général sur des biens, n'est pas nécessairement le propriétaire de ces biens mais pour les fins de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, cette dernière déclare que ces biens sont réputés sa propriété et ils font partie de sa succession même si dans une substitution les biens sont censés avoir été reçus du donateur et non pas du grevé (Article 962 C.C.).⁶

Peu importe, par conséquent, que nous ayons ici une substitution ou non, les termes de la clause me paraissent clairs et donnent à la mère un droit de disposer, non limité, de ces biens, droit, il est vrai, qu'elle n'a pas exercé, mais droit quand même qu'elle pouvait exercer, ce qui a pour effet de les amener dans le cadre des dispositions de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*. Dans *Royal Trust Co. v. M.R.N.*, [1967] R.C.É. 414, le juge Dumoulin décida dans une situation qui se rapproche de la nôtre, qu'il y avait pouvoir général de disposer, bien qu'il déclara, toutefois, qu'il n'y avait pas, dans cette cause de substitution. Cette décision fut, d'ailleurs, confirmée par la Cour suprême, [1968] R.C.S. 505.

Si, d'autre part, il fallait conclure qu'il n'y a pas de substitution ici, et qu'il s'agit tout au plus d'un legs de la propriété à la mère avec charge d'usufruit à sa fille pour un quart, la valeur de ces biens devrait quand même être incluse dans sa succession puisqu'elle en aurait eu, en l'occurrence, la pleine propriété.

Le présent appel est, par conséquent, maintenu avec les dépens mais la cotisation sera renvoyée au Ministre pour distraire la valeur capitale actuelle de l'intérêt viager de l'intimée de la valeur des biens compris, ou réputés compris, dans la succession de sa mère.

¹ 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) all property of which the deceased was, immediately prior to his death, competent to dispose;

(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,

(f) "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;

² 756. A will is an act of gift in contemplation of death by means of which the testator, without the intervention of the person benefited, makes a free disposal of the whole or of a part of his property, to take effect only after his death with power at all times to revoke it. Any acceptance of it purporting to be made in his lifetime is of no effect.

³ 712. Every heir, even the beneficiary heir, coming to a succession, must return to the general mass all that he has received from the deceased by gift *inter vivos*, directly or indirectly; he cannot retain the gifts made nor claim the legacies bequeathed by the deceased, unless such gifts and legacies have been given him expressly by preference and beyond his share, or with an exemption from return.

⁴ 928. A substitution may exist although the term *usufruct* be used to express the right of the institute. In general the whole tenor of the act and the intention which it sufficiently expresses are considered, rather than the ordinary acceptance of particular words, in order to determine whether there is substitution or not.

⁵ 944. The institute holds the property as proprietor, subject to the obligation of delivering over, and without prejudice to the rights of the substitute.

⁶ 962. The substitute takes the property directly from the grantor and not from the institute.

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

(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 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;

² 756. Le testament est un acte de donation à cause de mort, au moyen duquel le testateur dispose par libéralité, sans l'intervention de la personne avantagée, du tout ou de partie de ses biens, pour n'avoir effet qu'après son décès; lequel acte il peut toujours révoquer. L'acceptation qu'on en prétendrait faire de son vivant est sans effet.

³ 712. Tout héritier, même bénéficiaire, venant à une succession, doit rapporter à la masse tout ce qu'il a reçu du défunt par donation entre vifs, directement ou indirectement; il ne peut retenir les dons, ni réclamer les legs à lui faire par le défunt, à moins que les dons et legs ne lui aient été faits expressément par préciput et hors part, ou avec dispense de rapport.

⁴ 928. Une substitution peut exister quoique le terme *d'usufruit* ait été employé pour exprimer le droit du grevé. En général c'est d'après l'ensemble de l'acte et l'intention qui s'y trouve suffisamment manifestée, plutôt que d'après l'acceptation ordinaire de certaines expressions, qu'il est décidé s'il y a ou non substitution.

⁵ 944. Le grevé possède pour lui-même à titre de propriétaire, à la charge de rendre et sans préjudice aux droits de l'appelé.

⁶ 962. L'appelé reçoit les biens directement du substituant et non du grevé.