

T-218-89

Sharon Boechler, executrix of the estate of Alexander Boger, deceased (Plaintiff)

v.

Her Majesty the Queen (Defendant)

INDEXED AS: BOGER ESTATE v. CANADA (T.D.)

Trial Division, Jerome A.C.J.—Edmonton, September 13 and November 30, 1990; Ottawa, August 16, 1991.

Income tax — Income calculation — Capital gains — Farm land “roll-over” provision giving tax relief to surviving members of family unit by delaying tax consequences of deemed realization — Meaning of “vested indefeasibly in the child” in s. 70(9) — Whether Family Relief Act application by surviving spouse prevents vesting in child — Meaning of “transferred or distributed” in s. 70(9) — F.C.A. decision in Hillis v. R. considered — Dictionary definitions considered — Whether estates, real property law concepts, terminology useful in interpreting Act — Whether sale of land by executrix means no transfer to children of deceased — Whether formal conveyance necessary.

Income tax — Practice — Consequences of clearance certificate being issued to executor of estate — Executor relieved of personal liability under Act, s. 159(3) — Executor remains liable as personal representative — Estate not freed from liability under Act.

Following the death of Alexander Boger, a farmer, in March 1979, the Minister of National Revenue issued a notice of reassessment disallowing, pursuant to subsection 70(9) of the *Income Tax Act*, a roll-over of farm land and depreciable property given to his children under his will and used by the taxpayer in the business of farming immediately before his death. As executrix of her father's estate, plaintiff appealed a decision of the Tax Court of Canada which confirmed that reassessment. According to the deceased's will, his spouse inherited a life estate in the home quarter and his four children 1/4 share of the residue each. In 1979, the spouse made an application under Alberta's *Family Relief Act*, asking for a greater share of the estate. In August 1981, the Court of Queen's Bench issued an order whereby the spouse received cash and some farming equipment; capital distributions were also made to the children. As a result of a meeting between the estate accountants and Revenue Canada in February 1983, the latter reassessed the taxpayer's 1979 terminal return, applying a spousal roll-over to the home quarter but disallowing a roll-over with respect to the remaining farm land and the farm machinery. In February

T-218-89

Sharon Boechler, exécutrice testamentaire de feu Alexander Boger (demanderesse)

a c.

Sa Majesté la Reine (défenderesse)

RÉPERTORIÉ: BOGER, SUCCESSION c. CANADA (1re INST.)

b

Section de première instance, juge en chef adjoint Jerome—Edmonton, 13 septembre et 30 novembre 1990; Ottawa, 16 août 1991.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Gains en capital — Disposition relative au transfert libre d'impôt de terres agricoles accordant un allègement fiscal aux membres survivants d'une famille en reportant les conséquences fiscales de la réalisation présumée — Signification des mots «par dévolution, irrévocablement acquis par l'enfant» à l'art. 70(9) — La demande présentée par l'épouse survivante en application de la Family Relief Act empêche-t-elle l'acquisition par l'enfant? — Signification des termes «transféré ou transmis lors d'un partage» à l'art. 70(9) — Examen de l'arrêt Hillis c. R. de la C.A.F. — Examen des définitions de dictionnaires — Les notions et la terminologie du droit des successions et du droit des biens immobiliers aident-elles à interpréter la Loi? — La vente de terres par l'exécutrice testamentaire signifie-t-elle qu'il n'y a pas eu transfert aux enfants du défunt? — Faut-il un acte de cession en bonne et due forme?

Impôt sur le revenu — Pratique — Conséquences de la délivrance du certificat de décharge à l'exécutrice testamentaire de la succession — L'exécutrice testamentaire est déchargée de son obligation personnelle en vertu de l'art. 159(3) — Elle demeure responsable à titre de représentante personnelle — La succession n'est pas libérée de son obligation fiscale.

Par suite du décès d'Alexander Boger, un fermier, en mars 1979, le ministre du Revenu national a établi un avis de nouvelle cotisation refusant, conformément au paragraphe 70(9) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le transfert libre d'impôt de terres agricoles et de biens amortissables légués par testament à ses enfants et utilisés par le contribuable, immédiatement avant son décès, dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole. En qualité d'exécutrice testamentaire de la succession de son père, la demanderesse en a appelé de la décision de la Cour canadienne de l'impôt confirmant la nouvelle cotisation. Aux termes du testament, l'épouse du défunt a hérité d'un domaine viager sur le terrain bâti et ses quatre enfants, d'un quart du reliquat chacun. En 1979, l'épouse a présenté une demande sous le régime de la *Family Relief Act* de l'Alberta afin d'obtenir une part plus importante de la succession. En août 1981, la Cour du Banc de la Reine a rendu une ordonnance portant remise à l'épouse d'espèces et d'une partie du matériel agricole; en outre, des fonds ont été répartis entre les enfants. Par suite d'une réunion entre les comptables de la succession et Revenu Canada en février 1983, celui-ci a établi une

1987, the Minister issued a clearance certificate to date of death, stating that all estate's debts have been paid. The plaintiff argued that the taxpayer's interest in the property was transferred to and vested indefeasibly in the beneficiaries under the will, immediately upon his death or, alternatively, within the time prescribed by subsections 70(6) and 70(9). The roll-over to the children is being claimed only with respect to the property passed to them as a result of the will as amended by the Court order. The spousal roll-over, provided for in subsection 70(6), is not at issue.

Three main issues had to be addressed: 1) What is the meaning of the words "vested indefeasibly in the child" in subsection 70(9) and are they applicable in the present case? Does an application under Alberta's *Family Relief Act* by the remaining spouse prevent the property from being vested indefeasibly in the child? 2) Has the remaining farmland and depreciable capital property, on or after the death of the taxpayer and as a consequence thereof, been "transferred or distributed" to the taxpayer's children? 3) Do the clearance certificates issued by Revenue Canada prevent it from asserting that the deceased, the executor/trustee, or the beneficiaries are liable to any tax?

Held, the action should be allowed with respect to the first and second issues and dismissed with respect to the third.

1) Subsection 70(9), one of the roll-over provisions in the *Income Tax Act*, is an exception to subsection 70(5) which deems that a taxpayer has immediately before death disposed of his capital property and realized all accrued gains or losses; it allows a tax-free roll-over of farm land or depreciable property used in a farming business if it is "transferred or distributed" to the child on or after the death of the deceased and as a consequence thereof and if it is established within 15 months of the death of the deceased that it has become "vested indefeasibly" in the child not later than 15 months after death. It was useful to consider dictionary definitions of terms such as vested interest, defeasible, defeasible title and indefeasible in interpreting subsection 70(9). Concepts and terminology from estates and real property law were helpful in the interpretation of the *Income Tax Act*, which must take into account the meanings ascribed to these terms. In the law of real property, a distinction is drawn between "vested" and "contingent" interests. An interest is vested if two requirements are satisfied: (i) the person entitled to it must be ascertained; and (ii) it must be ready to take effect in possession forthwith, and be prevented from doing so only by the existence of some prior interest. A "contingent interest" is one which will give no right of enjoyment unless a future event, called a condition precedent, occurs. A vested interest is liable to be defeated or "defeasible" if it is subject to a condition subsequent or determinable limitation; to be vested "indefeasibly", an interest must not be sub-

nouvelle cotisation à l'égard de la déclaration de revenus définitive du contribuable pour 1979, appliquant un transfert libre d'impôt au conjoint dans le cas du terrain bâti, mais refusant le transfert libre d'impôt quant au reste des terres agricoles et quant au matériel agricole. En février 1987, le ministre a délivré un certificat de décharge, prenant effet à la date du décès, qui attestait le règlement de toutes les sommes dues par la succession. La demanderesse a soutenu que les droits du contribuable sur les biens avaient été transférés aux bénéficiaires ou irrévocablement acquis par eux conformément au testament immédiatement avant son décès ou, subsidiairement, dans le délai fixé aux paragraphes 70(6) et 70(9). Le transfert libre d'impôt aux enfants n'est demandé qu'en ce qui concerne les biens qui leur ont été transmis par testament, suivant l'ordonnance de la Cour du Banc de la Reine. Le transfert libre d'impôt à l'épouse, prévu au paragraphe 70(6), n'est pas en litige.

Trois questions principales devaient être tranchées: (1) Quel est le sens des mots «par dévolution, irrévocablement acquis par l'enfant» du paragraphe 70(9) et s'appliquent-ils en l'espèce? La demande présentée par l'épouse survivante en application de la *Family Relief Act* de l'Alberta empêche-t-elle que les biens soient «par dévolution, irrévocablement acquis par l'enfant»? (2) Le reste des terres et des biens amortissables a-t-il été, au moment du décès du contribuable ou postérieurement, et par suite de ce décès, «transféré ou transmis lors d'un partage» aux enfants du contribuable? (3) Les certificats de décharge délivrés par Revenu Canada l'empêchent-ils d'affirmer que le défunt, l'exécutrice testamentaire/fiduciaire ou les bénéficiaires sont redevables d'impôts?

Jugement: l'action devrait être accueillie quant à la première et à la deuxième questions et rejetée quant à la troisième.

(1) Le paragraphe 70(9), l'une des dispositions relatives au transfert libre d'impôt de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, est une exception au paragraphe 70(5), le contribuable étant réputé avoir disposé d'un bien-fonds immédiatement avant son décès et avoir réalisé tous les gains ou pertes en capital; il permet le transfert libre d'impôt des terres agricoles ou des biens amortissables utilisés dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole s'ils sont «transférés ou transmis lors d'un partage» à l'enfant, au moment du décès du défunt ou postérieurement, et par suite de ce décès, et qu'il puisse être établi, dans les quinze mois qui suivent le décès du défunt, qu'ils ont été «par dévolution, irrévocablement acquis» par l'enfant au plus tard dans les quinze mois suivant le décès. Pour interpréter le paragraphe 70(9), il est utile d'examiner les définitions que donnent les dictionnaires de termes comme droit dévolu, révocable, titre révocable, irrévocable. Les notions et la terminologie du droit des successions et du droit des biens immobiliers aident à interpréter la *Loi de l'impôt sur le revenu*; il faut tenir compte du sens qui y est donné à ces termes. En droit des biens immobiliers, une distinction a été établie entre les droits «dévolus» et les droits «éventuels». Deux conditions doivent être remplies pour qu'un droit soit dévolu: (i) la personne qui y a droit doit être déterminée; (ii) elle doit être prête à en prendre possession immédiatement et n'en être empêchée que par l'existence d'un droit antérieur. Un «droit éventuel» est un droit qui n'attribue pas de droit de

ject to such a condition. Here, the interest in the property was unquestionably vested: there was no condition precedent to be fulfilled before the gift could take effect; the children, entitled to it, were ascertained and ready to take possession forthwith, there being no prior interests in existence. The children's vested interest was also not defeasible as it was not subject to a condition subsequent contained in the will. This is consistent with the decision of Clement D.J. in the case of *Hillis v. R.* where the Federal Court of Appeal was called upon to interpret subsection 70(6) of the *Income Tax Act*, the "spousal roll-over" provision, and to consider the effect of an order under the Saskatchewan *Dependants' Relief Act*, increasing a widow's share of the deceased's estate. If, as held by Clement D.J. and Pratte J.A. in *Hillis*, additional property received pursuant to an order under dependant relief legislation did not vest until the actual date of the order, it follows here that the children were not divested of their interest therein until that date as well. Although their interests were adversely affected by the order, they nevertheless were vested indefeasibly in accordance with subsection 70(9), at least to the extent that they were not affected by the order.

2) It would appear that some Federal Court cases have recognized that a formal conveyance of property may not be necessary before there can be a "transfer" or "distribution". The dictionary definitions are broad enough to include the act of giving property under a will. Here, the creation of a valid will passing the taxpayer's property to his spouse and children was a sufficient "transfer" for purposes of subsection 70(9). The fact that the "residue" of the estate was left to the children did not change the character of the property entitled to the roll-over. A "farm roll-over" does not require a specific bequest of each item of farmland and depreciable property, the object of subsection 70(9) being to provide a measure of tax relief when transferring these assets from one generation to another. When the trustee sold the farm land to a third party, it was upon the direction and consent of the children as owners of the land. The fact that the property was sold within the 15-month period was not detrimental to the plaintiff's case. Subsection 70(9) does not say that the property must remain in the hands of the children for the roll-over to apply. So long as the property is transferred to the beneficiaries, the estate may claim a roll-over under subsection 70(9).

3) The fact that a clearance certificate has been issued to an estate's executor, the "personal representative", does not free

jouissance avant qu'un événement futur ne se réalise, c'est-à-dire l'accomplissement d'une condition suspensive. Un droit dévolu est susceptible d'être révisé ou «révocable» s'il est l'objet d'une condition résolutoire, notamment en cas de dévolution d'héritage. Pour qu'un droit soit dévolu «irrévocablement», il ne doit pas être l'objet d'une telle condition. En l'espèce, le droit sur les biens a incontestablement été dévolu: il n'y avait aucune condition suspensive qui devait se réaliser avant que la libéralité prît effet; les enfants, soit les ayants droit, étaient déterminés; ils étaient prêts à en prendre possession immédiatement, puisqu'il n'y avait aucun autre droit antérieur existant. Le droit dévolu aux enfants n'était pas non plus révocable car il n'était pas l'objet d'une condition résolutoire contenue dans le testament. Cette conclusion est conforme à la décision du juge suppléant Clement dans l'arrêt *Hillis c. R.*, dans lequel la Cour d'appel fédérale devait interpréter le paragraphe 70(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la disposition relative au transfert libre d'impôt à l'épouse, et se prononcer sur l'effet d'une ordonnance rendue en vertu de la *Dependants' Relief Act* de la Saskatchewan, augmentant la part de la veuve dans la succession du défunt. Si, comme l'ont décidé le juge suppléant Clement et le juge Pratte, J.C.A., dans *Hillis*, d'autres biens reçus en vertu d'une ordonnance sous le régime de la loi sur le secours aux personnes à charge n'étaient pas dévolus avant la date effective de l'ordonnance, il s'ensuit qu'en l'espèce, les enfants n'ont pas non plus été dépossédés de leurs droits sur ceux-ci avant cette date. En dépit du fait que leurs droits aient été, de fait, réduits par l'ordonnance, ils avaient néanmoins été, par dévolution, irrévocablement acquis conformément au paragraphe 70(9), du moins dans la mesure où ils n'étaient pas visés par l'ordonnance.

(2) Il semble que la Cour fédérale ait, dans certaines décisions, reconnu qu'un acte de cession en bonne et due forme n'était peut-être pas nécessaire pour qu'il y ait «transfert» ou «transmission lors d'un partage». Les définitions que donnent les dictionnaires sont assez larges pour viser la libéralité faite par testament. En l'occurrence, le testament valide fait par le contribuable, transmettant ses biens à son épouse et à ses enfants, est un «transfert» suffisant pour l'application du paragraphe 70(9). Le fait que le «reliquat» des biens a été légué aux enfants n'a pas modifié la nature des biens susceptibles d'être l'objet d'un transfert libre d'impôt. Il n'est pas nécessaire que soit fait un legs à titre particulier de chaque partie des terres agricoles et des biens amortissables pour que puisse s'opérer le «transfert libre d'impôt des biens agricoles», l'objet du paragraphe 70(9) étant d'accorder une exemption fiscale au moment du transfert de ces biens d'une génération à la suivante. C'était sur les instructions et avec l'assentiment des enfants, propriétaires, que la fiduciaire a vendu la terre à un tiers. Le fait que les biens ont été vendus dans le délai de quinze mois n'est pas opposable à la demanderesse. Le paragraphe 70(9) ne dit pas que les biens doivent rester entre les mains des enfants pour que le transfert libre d'impôt s'applique. Dans la mesure où les biens sont transférés aux bénéficiaires, la succession peut demander le transfert libre d'impôt prévu au paragraphe 70(9).

(3) Le fait qu'un certificat de décharge a été délivré à un exécuteur testamentaire de la succession, «représentant person-

the estate from its tax liability. Subsection 159(3) provides that the personal representative becomes personally liable for the unpaid taxes, interest and penalties if he does not obtain a certificate before the distribution of property over which he had control. The estate is not relieved of its liability for tax. In other words, the personal representative remains liable as such, but is relieved of the personal liability under subsection 159(3).

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Dependants' Relief Act, R.S.S. 1978, c. D-25, s. 14.
Devolution of Real Property Act, R.S.A. 1980, c. D-34, ss. 3, 9, 10(1).
Estate Tax Act, S.C. 1958, c. 29, s. 7(1).
Family Relief Act, R.S.A. 1980, c. F-2, ss. 5(1),(4), 11(1), 17(1), 18(1).
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 70(5),(6),(9) (as enacted by S.C. 1973-74, c. 14, s. 19; 1976-77, c. 4, s. 27(4)), 159(2),(3).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Hillis v. R., [1982] CTC 293; (1982), 82 DTC 6249 (F.C.T.D.); *Hillis v. R.*, [1983] 6 W.W.R. 577; [1983] CTC 348; (1983), 83 DTC 5365; 15 E.T.R. 156; 49 N.R. 1 (F.C.A.); *Tory Estate v. Minister of National Revenue*, [1973] F.C. 820; [1973] CTC 434; (1973), 73 DTC 5354 (C.A.); appeal dismissed *sub nom. Montreal Trust Co. v. M.N.R.*, [1976] 1 S.C.R. x; [1976] CTC 415; (1976), 76 DTC 6312; 9 N.R. 394; *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex.C.R. 580; [1948] C.T.C. 265; (1948), 49 DTC 491.

CONSIDERED:

Dontigny Estate v. The Queen, [1974] 1 F.C. 418; [1974] CTC 532; (1974), 74 DTC 6437 (C.A.); *Lucky, Mr v MNR*, [1972] C.T.C. 2412 (T.R.B.); *Greenwood Estate v. The Queen* (1990), 90 DTC 6690; 39 F.T.R. 234 (F.C.T.D.).

REFERRED TO:

Willis Estate v. M.N.R. (1968), 68 DTC 204 (T.A.B.); *Hrycej (A) Estate v MNR*, [1984] CTC 2115; (1984), 84 DTC 1089; 17 E.T.R. 183 (T.C.C.); *Gathercole v. Smith* (1880-81), 17 Ch.D. 1 (C.A.); *Boger (A.) Estate v. M.N.R.*, [1989] 1 C.T.C. 2110; (1988), 89 DTC 15 (T.C.C.).

AUTHORS CITED

Anger and Honsberger: The Law of Real Property, Vol. 1, 2nd ed., Oosterhoff, A. H. and Rayner, W. B. Aurora (Ont.): Canada Law Book Inc., 1985.
Black's Law Dictionary, 5th ed., St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1979, "vested interest", "defeasible", "defeasible title", "indefeasible", "transfer".

nel», ne libère pas la succession de son obligation fiscale. Le paragraphe 159(3) dispose que le représentant personnel est personnellement responsable des impôts, intérêts et pénalités non payés s'il n'obtient pas un certificat avant de répartir les biens placés sous son contrôle. La succession n'est pas libérée de son obligation fiscale. Autrement dit, le représentant personnel reste redevable à ce titre, mais il est déchargé de son obligation personnelle imposée par le paragraphe 159(3).

LOIS ET RÈGLEMENTS

Dependants' Relief Act, R.S.S. 1978, chap. D-25, art. 14.
Devolution of Real Property Act, R.S.A. 1980, chap. D-34, art. 3, 9, 10(1).
Family Relief Act, R.S.A. 1980, chap. F-2, art. 5(1),(4), 11(1), 17(1), 18(1).
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 70(5),(6),(9) (édicte par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 19; 1976-77, chap. 4, art. 27(4)), 159(2),(3).
Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès, S.C. 1958, chap. 29, art. 7(1).

d JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Hillis c. R., [1982] CTC 293; (1982), 82 DTC 6249 (C.F. 1^{re} inst.); *Hillis c. R.*, [1983] 6 W.W.R. 577; [1983] CTC 348; (1983), 83 DTC 5365; 15 E.T.R. 156; 49 N.R. 1 (C.A.F.); *Tory Estate c. Le ministre du Revenu national*, [1973] C.F. 820; [1973] CTC 434; (1973), 73 DTC 5354 (C.A.); appel rejeté *sub nom. Montreal Trust Co. c. M.R.N.*, [1976] 1 R.C.S. x; [1976] CTC 415; (1976), 76 DTC 6312; 9 N.R. 394; *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] R.C.É. 580; [1948] C.T.C. 265; (1948), 49 DTC 491.

DÉCISIONS EXAMINÉES:

La succession Dontigny c. La Reine, [1974] 1 C.F. 418; [1974] CTC 532; (1974), 74 DTC 6437 (C.A.); *Lucky, M c MRN.*, [1972] CTC 2412 (C.R.I.); *Succession Greenwood c. La Reine* (1990), 90 DTC 6690; 39 F.T.R. 234 (C.F. 1^{re} inst.).

DÉCISIONS CITÉES:

Succession Willis c. M.R.N. (1968), 68 DTC 204 (C.A.I.); *Succession Hrycej (A) c MRN*, [1984] CTC 2115; (1984), 84 DTC 1089; 17 E.T.R. 183 (C.C.I.); *Gathercole v. Smith* (1880-81), 17 Ch.D. 1 (C.A.); *Succession Boger (A.) c. M.R.N.*, [1989] 1 C.T.C. 2110; (1988), 89 DTC 15 (C.C.I.).

DOCTRINE

Anger and Honsberger: The Law of Real Property, Vol. 1, 2nd ed., by Oosterhoff, A. H. et Rayner, W. B., Aurora (Ont.): Canada Law Book Inc., 1985.
Black's Law Dictionary, 5th ed., St. Paul, Minn.: West Publishing Co., 1979, «vested interest», «defeasible», «defeasible title», «indefeasible», «transfer».

Feeney, Thomas G. *The Canadian Law of Wills*, Vol. 2, Toronto: Butterworths, 1987.

Jowitt's Dictionary of English Law, Vol. 1, 2nd ed., London: Sweet & Maxwell Ltd., 1977, "indefeasible".

Megarry, Robert and Wade, H.W.R. *The Law of Real Property*, 5th ed., London: Stevens & Sons Ltd., 1984. ^a

Osborn's Concise Law Dictionary, 6th ed., by John Burke, London: Sweet & Maxwell, 1976, "defeasible", "distribution".

Shorter Oxford English Dictionary, vol. I, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1969, "indefeasible", "transfer", "distributed". ^b

COUNSEL:

David P. Jones, Q.C., and *Anne S. de Villars* for plaintiff. ^c

J.E. Fulcher and *Naomi R. Goldstein* for defendant.

SOLICITORS:

de Villars Jones, Edmonton, for plaintiff. ^d

Deputy Attorney General of Canada for defendant. ^e

The following are the reasons for judgment rendered in English by

JEROME A.C.J.: This matter came on for hearing at Edmonton, Alberta, on September 13, 1990. The executrix of the estate of Alexander Boger, deceased, (the "plaintiff") appeals a decision of the Tax Court of Canada dated November 3, 1988 which dismissed the plaintiff's appeal against a reassessment by the Minister of National Revenue (the "Minister") dated January 12, 1984 in respect of the 1979 terminal tax return of Alexander Boger (the "taxpayer"). The reassessment disallowed a "roll-over" pursuant to subsection 70(9) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as enacted by S.C. 1973-74, c. 14, s. 19; 1976-77, c. 4, s. 27(4))] (the "Act") of farm land and depreciable property given to the taxpayer's children under his will because this property had not been "transferred or distributed" to the children and had not been established to have become "vested indefeasibly" within the time limit set out in subsection 70(9). At the time of hearing I reserved judgment pending further written submissions of counsel. ^f

Feeney, Thomas G. *The Canadian Law of Wills*, Vol. 2, Toronto: Butterworths, 1987.

Jowitt's Dictionary of English Law, vol. 1, 2nd ed., London: Sweet & Maxwell Ltd., 1977, «indefeasible».

Megarry, Robert and Wade, H.W.R. *The Law of Real Property*, 5th ed., London: Stevens & Sons Ltd., 1984. ^a

Osborn's Concise Law Dictionary, 6th ed., by John Burke, London: Sweet & Maxwell, 1976, «defeasible», «distribution».

Shorter Oxford English Dictionary, vol. 1, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1969, «indefeasible», «transfer», «distributed». ^b

AVOCATS:

David P. Jones, c.r., et *Anne S. de Villars* pour la demanderesse. ^c

J.E. Fulcher et *Naomi R. Goldstein* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

de Villars Jones, Edmonton, pour la demanderesse. ^d

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse. ^e

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

LE JUGE EN CHEF ADJOINT JEROME: J'ai entendu cette affaire à Edmonton (Alberta), le 13 septembre 1990. L'exécutrice testamentaire de la succession de feu Alexander Boger (la «demanderesse») en appelle de la décision de la Cour canadienne de l'impôt, en date du 3 novembre 1988, qui a rejeté l'appel interjeté par la demanderesse de la nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national (le «ministre»), en date du 12 janvier 1984, à l'égard de la déclaration de revenus définitive d'Alexander Boger (le «contribuable»), produite pour l'année 1979. La nouvelle cotisation refusait le transfert libre d'impôt, en application du paragraphe 70(9) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63 (édicte par S.C. 1973-74, chap. 14, art. 19; 1976-77, chap. 4, art. 27(4))] (la «Loi»), de terres agricoles et de biens amortissables légués par testament aux enfants du contribuable, parce que ces biens n'avaient pas été «transférés ou transmis lors d'un partage» aux enfants et qu'il n'avait pas été établi qu'ils avaient été, «par dévolution, irrévocablement acquis» dans le délai fixé au paragraphe 70(9). À la fin de l'audience, ^f

j'ai mis l'affaire en délibéré en attendant les mémoires des avocats.

FACTS

The facts are not in dispute and are outlined in the following summary of the "partial agreed statement of facts". The taxpayer, a farmer, died testate on March 10, 1979. Surviving him were his wife, Olga Boger (the "spouse") and four daughters (the "children") one of whom was a minor. In his will, the taxpayer named his daughter, Sharon Boechler, as executrix and trustee (the "plaintiff"). He disposed of his property as follows: widow — life estate in S.W. 1/4 14-38-13-W4 (the "home quarter"); children — 1/4 share of residue each. Letters probate were granted to the plaintiff on July 9, 1979. The taxpayer's estate consisted of the following land and farming interests as well as cash, shares, and personal effects having a total value of \$446,180.42:

Land (Probate value)

S.W. 1/4 14-38-13-W4 (the "home quarter")	\$50,000.00	
N.E. 1/4 15-38-13-W4	47,250.00	
N.W. 1/4 15-38-13-W4	48,750.00	
S.W. 1/4 17-38-13-W4	45,700.00	
S.E. 1/4 18-38-13-W4	47,300.00	
S. 1/2 7-38-13-W4	54,300.00	
	<u>\$293,300.00</u>	

Farming interests

Farming Equipment	\$83,483.00	
Livestock	18,490.75	
Grain	<u>860.50</u>	\$102,834.25

The land and farming interests were used by the taxpayer in the business of farming immediately before his death.

A terminal tax return to date of death was filed and was received by Revenue Canada on April 30, 1980. A "spousal roll-over" of the home quarter pursuant to subsection 70(6) and a "farm roll-over" of the remaining land and farming equipment pursuant to subsection 70(9) were claimed. Consequently, no capital gains (or losses) were declared on what would otherwise be a deemed disposition of these assets under subsection 70(5).

FAITS

Les faits ne sont pas contestés. Le résumé qui suit est tiré de l'«exposé conjoint partiel des faits». Le contribuable, un fermier, est décédé le 10 mars 1979 en laissant un testament à son épouse, Olga Boger (l'«épouse») et à ses quatre filles (les «enfants»), dont une mineure. Dans son testament, le contribuable a désigné sa fille, Sharon Boechler, comme exécutrice testamentaire et fiduciaire (la «demanderesse»). Il a disposé de ses biens de la manière suivante: en faveur de la veuve — domaine viager sur le terrain S.W. 1/4 14-38-13-W4 (le «terrain bâti»); en faveur des enfants — 1/4 du reliquat chacun. Des lettres d'homologation ont été délivrées à la demanderesse le 9 juillet 1979. La succession du contribuable avait une valeur totale de 446 180,42 \$ et consistait dans les biens-fonds et les biens agricoles énumérés ci-après, ainsi que dans des espèces, des actions et des biens personnels:

Fonds de terre (valeur homologuée)

S.W. 1/4 14-38-13-W4 («terrain bâti»)	50 000,00 \$
N.E. 1/4 15-38-13-W4	47 250,00 \$
N.W. 1/4 15-38-13-W4	48 750,00 \$
S.W. 1/4 17-38-13-W4	45 700,00 \$
S.E. 1/4 18-38-13-W4	47 300,00 \$
S. 1/2 7-38-13-W4	54 300,00 \$
	<u>293 300,00 \$</u>

Biens agricoles

Matériel agricole	83 483,00 \$
Bétail	18 490,75 \$
Grains	<u>860,50 \$</u>
	102 834,25 \$

Immédiatement avant son décès, le contribuable utilisait les terres et les biens agricoles dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole.

Une déclaration de revenus définitive, établie à la date du décès, a été produite et Revenu Canada l'a reçue le 30 avril 1980. On y demandait un transfert libre d'impôt à l'épouse du terrain bâti, conformément au paragraphe 70(6), et un transfert libre d'impôt des biens agricoles, soit les biens-fonds et le matériel agricole, conformément au paragraphe 70(9). Par conséquent, aucun gain (ni perte) en capital n'a été déclaré à l'égard de ce qui aurait autrement

In 1979 the spouse made an application under the *Family Relief Act* (then R.S.A. 1970, c. 134, as amended) for a greater share of the estate. The Minister issued a clearance certificate to date of death dated October 14, 1980. No distribution took place, however, until after the spouse's application was finally determined, 29 months after the date of death. By Court order dated August 4, 1981 (the "order"), the spouse received:

- (a) \$75,000 cash paid with interest to her in November, 1981;
- (b) absolute title in fee simple to the home quarter (probate value \$50,000) transferred to her on January 6, 1982;
- (c) some of the farming equipment which was delivered immediately:
 - (i) 1967 Chevrolet 1/2 ton truck with camper (probate value \$4,000); and
 - (ii) six grain bins on S. 1/2 15-38-13-W4 (probate value \$4,200).

Farm equipment remaining in the taxpayer's estate had been sold by auction in September, 1979. In April, 1981 the estate had been transmitted to the plaintiff, as executrix, and she became the registered owner of the property. Three quarter sections of land were sold in August, 1982 with the consent of the beneficiaries of majority age and the public trustee of Alberta on behalf of the minor. Payments were made from the estate to the spouse in accordance with the order, and capital distributions were made to the children as follows:

September, 1981	\$26,000.00 each	\$104,000.00
December, 1981	2,500.00 each	10,000.00
May, 1982	2,000.00 each	8,000.00
September, 1982	47,000.00 each	188,000.00

In October 1982, after concern had been expressed by the estate accountants with respect to the 1979 terminal return and in view of the decision in *Hillis v. R.*, [1982] CTC 293 (F.C.T.D.), solicitors specializing in estate practice were retained and a meeting was requested with Revenue Canada in February, 1983. As a result of this meeting, the taxpayer's 1979

constitué une disposition présumée de ces biens en application du paragraphe 70(5).

En 1979, l'épouse a demandé, en conformité avec la *Family Relief Act*, R.S.A. 1970, chap. 134, modifiée, qu'une part plus importante de la succession lui soit dévolue. Le ministre a, en date du 14 octobre 1980, délivré un certificat de décharge prenant effet à la date du décès. Toutefois, aucune répartition n'a eu lieu avant la décision définitive sur la demande de l'épouse, soit vingt-neuf mois après la date du décès. Par ordonnance de la Cour, datée du 4 août 1981 (l'«ordonnance»), l'épouse a reçu ce qui suit:

- a) 75 000 \$ en espèces, en sus des intérêts, en novembre 1981;
- b) le domaine en fief simple absolu sur le terrain bâti (valeur homologuée de 50 000 \$), qui lui a été transféré le 6 janvier 1982;
- c) une partie du matériel agricole, qui lui a été remise immédiatement:
 - (i) camionnette Chevrolet 1967, 1/2 tonne, avec caravane (valeur homologuée de 4 000 \$);
 - (ii) six silos à grains sur le terrain S. 1/2 15-38-13-W4 (valeur homologuée de 4 200 \$).

En septembre 1979, le matériel agricole restant dans la succession du contribuable a été vendu aux enchères. En avril 1981, la succession a été transmise à la demanderesse, en qualité d'exécutrice testamentaire, et elle est devenue propriétaire enregistrée des biens. En août 1982, trois quarts de section de terrain ont été vendus avec l'assentiment des bénéficiaires majeurs et du curateur public de l'Alberta pour le compte de la mineure. Des sommes ont été versées, sur la succession, à l'épouse, conformément à l'ordonnance, et des fonds répartis entre les enfants comme suit:

Septembre 1981	26 000,00 \$ chacun	104 000,00 \$
Décembre 1981	2 500,00 \$ chacun	10 000,00 \$
Mai 1982	2 000,00 \$ chacun	8 000,00 \$
Septembre 1982	47 000,00 \$ chacun	188 000,00 \$

En octobre 1982, après que les comptables de la succession eurent fait part de leur inquiétude au sujet de la déclaration de revenus définitive pour l'année 1979, et compte tenu de la décision *Hillis c. R.*, [1982] CTC 293 (C.F. 1^{re} inst.), les services d'avocats spécialistes des successions ont été retenus et une réunion avec Revenu Canada a été demandée en

terminal return was reassessed on the following basis:

- (a) a spousal roll-over was applied to the home quarter;
- (b) the roll-over with respect to the remaining farm land was disallowed as the taxpayer was deemed to have disposed of the remaining land at fair market value immediately prior to his death and capital gains were declared;
- (c) the roll-over with respect to farm machinery was disallowed. The auction proceeds were included as income in the taxpayer's 1979 return;
- (d) adjustments were made concerning interest income.

The Minister also agreed that income earned in the 1980 and 1981 estate taxation years should be taxable in the hands of the trustee because the spouse's litigation under the *Family Relief Act* was still pending in those years. Income and capital gains or losses, if any, in the 1982 estate taxation year and in subsequent years were to be allocated to the residuary beneficiaries.

The notice of reassessment reflecting these changes was mailed August 19, 1983. No objection was filed, however, the Minister issued another notice of reassessment on January 12, 1984 with respect to the terminal return. A notice of objection was filed by the plaintiff on March 14, 1984. On February 10, 1987 the Minister issued a clearance certificate to date of death stating that:

This is to certify that all amounts for which the taxpayer named below [Alexander Boger, deceased] is liable and for the payment of which you may reasonably be expected to become liable in your capacity as the responsible representative of the taxpayer for the period ending with date of death and any preceding taxation year under the provisions of [various acts including the *Income Tax Act*] have been paid or that security thereof has been accepted by the Minister.

The plaintiff states that, by operation of the taxpayer's will, the taxpayer's interest in the property was transferred to and vested indefeasibly in the beneficiaries under the will, immediately upon his death or, alternatively, within the time prescribed by subsections 70(6) and 70(9). The plaintiff therefore claims:

février 1983. Par suite de celle-ci, la déclaration définitive du contribuable pour 1979 a fait l'objet d'une nouvelle cotisation:

- a) un transfert libre d'impôt au conjoint a été appliqué dans le cas du terrain bâti;
- b) le transfert libre d'impôt quant au reste des terres agricoles a été refusé parce que le contribuable a été réputé avoir disposé du reste des biens-fonds à leur juste valeur marchande immédiatement avant son décès et des gains en capital ont été déclarés;
- c) le transfert libre d'impôt à l'égard du matériel agricole a été refusé. Le produit de la vente aux enchères a été inclus dans le calcul du revenu du contribuable en 1979;
- d) le revenu en intérêts a fait l'objet de révisions.

Le ministre a en outre admis que les revenus gagnés durant les années d'imposition 1980 et 1981 de la succession doivent être imposés entre les mains de la fiduciaire parce que l'action engagée par l'épouse en application de la *Family Relief Act* était encore pendante au cours de ces années-là. Les revenus et les gains ou pertes en capital, le cas échéant, pour l'année d'imposition 1982 de la succession et pour les suivantes, devaient être répartis entre les bénéficiaires du reliquat.

L'avis de nouvelle cotisation faisant état de ces modifications a été mis à la poste le 19 août 1983. Aucune opposition n'a été produite, mais le 12 janvier 1984, le ministre a délivré un autre avis de nouvelle cotisation relativement à la déclaration de revenus définitive. La demanderesse a produit un avis d'opposition le 14 mars 1984. Le 10 février 1987, le ministre a délivré un certificat de décharge, prenant effet à la date du décès, dont la teneur suit:

[TRADUCTION] Nous attestons que toutes les sommes dues par le contribuable désigné ci-dessous [feu Alexander Boger] et dont vous pouvez vraisemblablement devenir redevable en qualité de représentant personnel du contribuable pour la période se terminant à la date de son décès et pour toute année d'imposition précédente en application des dispositions de [diverses lois dont la *Loi de l'impôt sur le revenu*] ont été payées ou qu'une garantie a été acceptée par le ministre.

La demanderesse déclare que, en conformité avec les dispositions du testament du contribuable, les droits du contribuable sur les biens ont été transférés aux bénéficiaires ou irrévocablement acquis par eux conformément au testament, au moment même de son décès ou, subsidiairement, dans le délai fixé aux paragraphes 70(6) et 70(9). La demanderesse demande donc ce qui suit:

- (a) A declaration that the deceased is entitled to roll-overs provided by subsections 70(6) and 70(9) of the Act, for the purpose of calculating the proceeds of disposition deemed to arise upon the death of the late Alexander Boger;
- (b) A declaration that the defendant is estopped from collecting further taxes having issued two clearance certificates to date of death;
- (c) All costs of this action.

In the present case, the roll-over to the children is only being claimed with respect to the property passed to them as a result of the will as amended by the order of the Court of Queen's Bench.

ISSUES

This action involves the proper interpretation of the farm roll-over provision found in subsection 70(9) of the *Income Tax Act* and the effect of clearance certificates issued by the Minister pursuant to subsection 159(2) of the Act. The spousal roll-over, provided for in subsection 70(6), is not at issue here. The specific issues and sub-issues to be addressed, therefore, are:

1. What is the meaning of the words "vested indefeasibly in the child" in subsection 70(9)? Does an application under the *Family Relief Act* by the remaining spouse prevent the property from being "vested indefeasibly in the child"?
2. What is the meaning of the words "transferred or distributed" in subsection 70(9)? Must the executor and trustee of the deceased's estate actually do something to transfer or distribute the farm property to the child of the deceased who is a beneficiary under the will? Is the "roll-over" available where the executor and trustee subsequently sells the farm property directly to a third party purchaser?
3. Is the Minister prevented or estopped from asserting that the deceased, the executor and trustee, or the beneficiaries are liable to tax once a clearance certificate has been issued?

STATUTORY PROVISIONS

The relevant provisions of the *Income Tax Act* are subsection 70(9) which deals with the farm roll-overs and subsections 159(2) and (3) which deal with clearance certificates:

[TRADUCTION] a) Un jugement déclaratoire reconnaissant au défunt le droit aux transferts libres d'impôt prévus aux paragraphes 70(6) et 70(9) de la Loi pour ce qui est de calculer le produit de la disposition réputée avoir eu lieu au décès d'Alexander Boger;

- b) Un jugement déclaratoire interdisant à la défenderesse de percevoir d'autres impôts parce qu'elle a déjà délivré deux certificats de décharge prenant effet à la date du décès;
- c) Tous les dépens de cette action.

En l'espèce, le transfert libre d'impôt aux enfants n'est demandé qu'en ce qui concerne les biens qui leur ont été transmis par testament, tel qu'il a été modifié par l'ordonnance de la Cour du Banc de la Reine.

QUESTIONS EN LITIGE

L'objet de cette action est l'interprétation qu'il convient de donner à la disposition relative au transfert libre d'impôt de biens agricoles que contient le paragraphe 70(9) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et l'effet des certificats de décharge délivrés par le ministre en conformité avec le paragraphe 159(2) de la Loi. Le transfert libre d'impôt à l'épouse, prévu au paragraphe 70(6), n'est pas en litige. Voici donc les questions principales et secondaires qu'il faut trancher:

1. Quel est le sens des mots «par dévolution, irrévocablement acquis par l'enfant» du paragraphe 70(9)? La demande présentée par l'épouse survivante en application de la *Family Relief Act* empêche-t-elle que les biens soient «par dévolution, irrévocablement acquis par l'enfant»?
2. Quel est le sens des mots «transféré ou transmis lors d'un partage» du paragraphe 70(9)? L'exécutrice testamentaire, qui est aussi fiduciaire de l'actif du défunt, doit-elle accomplir un acte pour transférer ou transmettre les biens agricoles à l'enfant du défunt qui est bénéficiaire en vertu du testament? Le transfert libre d'impôt est-il possible quand l'exécutrice testamentaire, qui est aussi fiduciaire, vend par la suite les biens agricoles directement à un tiers acquéreur?
3. Le ministre est-il empêché d'affirmer que le défunt, l'exécutrice testamentaire, qui est aussi fiduciaire, ou les bénéficiaires sont redevables des impôts une fois qu'un certificat de décharge a été délivré?

DISPOSITIONS DE LA LOI

Les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont le paragraphe 70(9) relatif aux transferts libres d'impôt de biens agricoles et les paragraphes 159(2) et (3) portant sur les certificats de décharge:

70. ...

(9) Where any land in Canada or depreciable property in Canada of a prescribed class of a taxpayer to which paragraphs 5(a) and (c) or paragraphs 5(b) and (d), as the case may be, would otherwise apply was, immediately before his death, used by him, his spouse or any of his children in the business of farming and the property has, on or after the death of the taxpayer and as a consequence thereof, been transferred or distributed to a child of the taxpayer who was resident in Canada immediately before the death of the taxpayer and the property can, within 15 months after the death of the taxpayer or such longer period as is reasonable in the circumstances, be established to have become vested indefeasibly in the child not later than 15 months after the death of the taxpayer, the following rules apply:

159. ...

(2) Every assignee, liquidator, administrator, executor and other like person, other than a trustee in bankruptcy, before distributing any property under his control, shall obtain a certificate from the Minister certifying that taxes, interest or penalties that have been assessed under this Act and are chargeable against or payable out of the property have been paid or that security for the payment thereof has, in accordance with subsection 220(4), been accepted by the Minister.

(3) Distribution of property without a certificate required by subsection (2) renders the person required to obtain the certificate personally liable for the unpaid taxes, interest and penalties.

Other relevant statutory provisions include subsections 5(1), 5(4), 11(1), 17(1) and 18(1) of the *Family Relief Act*, R.S.A. 1980, c. F-2 and sections 3, 9 and 10 of the *Devolution of Real Property Act*, R.S.A. 1980, c. D-34, as amended:

Family Relief Act

5(1) The judge in any order making provision for maintenance and support of a dependant may impose any conditions and restrictions he sees fit.

(4) Where a transfer or assignment of property is ordered, the judge

- (a) may give all necessary directions for the execution of the transfer or assignment by the executor or administrator or such other person as the judge may direct, or
- (b) may grant a vesting order.

11(1) When an order is made under this Act, the order has effect as from the date of the deceased's death and the will, if

70. ...

(9) Lorsqu'un fonds de terre d'un contribuable qui est situé au Canada ou un bien amortissable d'une catégorie prescrite d'un contribuable qui est situé au Canada, et auquel les alinéas (5)a) et c) ou les alinéas (5)b) et d), selon le cas, s'appliqueraient par ailleurs, était utilisé, immédiatement avant le décès du contribuable, par ce dernier, son conjoint ou l'un de ses enfants dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise agricole et que le bien a, au moment du décès du contribuable ou postérieurement, et par suite de ce décès, été transféré ou transmis lors d'un partage à un enfant du contribuable qui résidait au Canada immédiatement avant le décès du contribuable et qu'il peut être établi, dans les 15 mois qui suivent le décès du contribuable ou dans le délai plus long qui est raisonnable dans les circonstances, que ce bien a été, par dévolution, irrévocablement acquis par l'enfant au plus tard dans les 15 mois suivant le décès du contribuable, les règles suivantes s'appliquent: . . .

159. ...

(2) Avant de procéder à la répartition de tous biens placés sous son contrôle, tout mandataire, liquidateur, administrateur, exécuteur testamentaire ou autre personne semblable, à l'exclusion d'un syndic de faillite, doit obtenir du Ministre un certificat attestant que les impôts, intérêts ou pénalités qui ont été fixés en vertu de la présente loi et qui sont imputables ou payables sur les biens, ont été acquittés ou que la garantie relative à leur acquittement a, conformément aux dispositions du paragraphe 220(4), été acceptée par le Ministre.

(3) Toute répartition de biens faite sans le certificat requis par le paragraphe (2) rend la personne tenue d'obtenir ce certificat personnellement responsable des impôts, intérêts et pénalités non payés.

Les autres dispositions pertinentes de la loi sont, notamment, les paragraphes 5(1), 5(4), 11(1), 17(1) et 18(1) de la *Family Relief Act*, R.S.A. 1980, chap. F-2 et les articles 3, 9 et 10 de la *Devolution of Real Property Act*, R.S.A. 1980, chap. D-34, modifiées:

Family Relief Act

[TRADUCTION] 5(1) Dans l'ordonnance prévoyant des dispositions pour l'entretien d'une personne à charge, le juge peut fixer les conditions et les restrictions qu'il estime convenables.

(4) S'il ordonne le transfert ou la cession de biens, le juge peut prendre les dispositions suivantes:

- a) donner toutes les instructions nécessaires pour l'exécution du transfert ou de la cession par l'exécuteur testamentaire ou l'administrateur ou par les autres personnes qu'il désigne;
- b) prononcer une ordonnance assignant les biens.

11(1) Lorsqu'une ordonnance est rendue en application de la présente loi, l'ordonnance prend effet à compter du décès du

any, has effect from that date as if it had been executed with such variations as are necessary to give effect to the order.

17(1) Until the expiration of 6 months from the grant of probate of the will or administration, the executor, administrator or trustee shall not distribute any portion of the estate to any beneficiary without the consent of all of the dependants of the deceased, or unless authorized to do so by order of a judge made on summary application.

18(1) On notice of any application being given to the executor, administrator or trustee, the estate is subject to the provisions of any order that may be made and the executor, administrator or trustee shall not proceed with the distribution of the estate otherwise than in accordance with that order.

Devolution of Real Property Act

3 Subject to the powers, rights, duties and liabilities mentioned in this Act, the personal representative of a deceased person holds the real property as trustee for the persons by law beneficially entitled thereto, and those persons have the same right to require a transfer of real property as persons beneficially entitled to personal property have to require a transfer of the personal property.

9 The personal representative may sell the real property for the purpose not only of paying debts, but also of distributing the estate among the persons beneficially entitled thereto, whether there are or are not debts, and it is not necessary for the persons beneficially entitled to concur in any such sale except when it is made for the purpose of distribution only.

10(1) Subject to this Act, no sale of real property for the purpose of distribution only is valid as respects any person beneficially interested, unless that person concurs therein.

Subsection 70(9) is one of the “roll-over” provisions in the *Income Tax Act*. It is an exception to subsection 70(5) which deems that a taxpayer has immediately before death disposed of his capital property and realized all accrued gains or losses. A roll-over gives a measure of tax relief to surviving members of a family unit by delaying the tax consequences of the deemed realization until the recipient subsequently disposes of the property. Subsection 70(9) thus allows a tax-free roll-over of farm land or depreciable property used in a farming business if it is “trans-

défunt et le testament, le cas échéant, prend effet à compter de cette date, comme s’il avait été fait, compte tenu des modifications nécessaires, dans le but de donner effet à l’ordonnance.

a 17(1) Avant l’expiration d’un délai de six mois suivant la date à laquelle les lettres d’homologation du testament ou les lettres d’administration auront été accordées, l’exécuteur testamentaire, l’administrateur ou le fiduciaire ne doit pas assigner une part de la succession à un bénéficiaire sans l’assentiment de toutes les personnes à charge du défunt, ou sans l’autorisation contenue dans une ordonnance d’un juge rendue sur demande sommaire.

c 18(1) Si l’avis de la présentation d’une demande est donné à l’exécuteur testamentaire, à l’administrateur ou au fiduciaire, la succession est assujettie à toute ordonnance qui peut être rendue et l’exécuteur testamentaire, l’administrateur ou le fiduciaire ne doit pas faire la distribution de l’actif, sauf en conformité avec l’ordonnance.

d *Devolution of Real Property Act*

[TRADUCTION] 3 Sous réserve des pouvoirs, droits, devoirs et obligations mentionnés dans la présente Loi, le représentant personnel du défunt détient les biens réels en qualité de fiduciaire des personnes qui disposent d’un droit bénéficiaire sur lesdits biens et ces personnes ont le même droit de demander le transfert des biens réels que celui que possèdent les personnes ayant un droit bénéficiaire sur des biens personnels de demander le transfert de ces derniers.

f 9 Le représentant personnel peut vendre les biens réels afin non seulement de payer les dettes, mais aussi de distribuer l’actif aux personnes qui disposent d’un droit bénéficiaire sur celui-ci, peu importe qu’il y ait ou non des dettes, et il n’est pas nécessaire que les personnes qui disposent d’un droit bénéficiaire consentent à cette vente, excepté si elle est effectuée dans le seul but de distribuer l’actif.

g 10(1) Sous réserve de la présente Loi, aucune vente de biens réels faite dans le seul but de distribuer l’actif n’est opposable aux personnes qui disposent d’un droit bénéficiaire, sauf si elles y consentent.

h Le paragraphe 70(9) est l’une des dispositions relatives au transfert libre d’impôt que contient la *Loi de l’impôt sur le revenu*. C’est une exception au paragraphe 70(5) selon lequel le contribuable est réputé avoir disposé d’un bien-fonds immédiatement avant son décès et avoir réalisé tous les gains ou pertes en capital. Le transfert libre d’impôt accorde un allègement fiscal aux membres survivants d’une famille en reportant les répercussions fiscales de la réalisation présumée jusqu’à ce que le bénéficiaire dispose des biens. Le paragraphe 70(9) permet donc le transfert

ferred or distributed” to the child on or after the death of the deceased and as a consequence thereof and if it is established within 15 months of the death of the deceased [or such longer period as is reasonable] that it has become “vested indefeasibly” in the child not later than 15 months after death.

Issue #1: Did the property vest indefeasibly in the children? What is the meaning of the words “vested indefeasibly in the child” in subsection 70(9)? Does an application under the *Family Relief Act* by the remaining spouse prevent the property from being “vested indefeasibly in the child”?

In support of their respective positions, the parties have both referred to the decision of the Federal Court of Appeal in *Hillis v. R.*, [1983] 6 W.W.R. 577. In *Hillis* the Court was called upon to interpret subsection 70(6) of the *Income Tax Act*, the “spousal roll-over” provision, and to consider the effect of an order under the Saskatchewan *Dependants’ Relief Act*, R.S.S. 1978, c. D-25, increasing a widow’s share of the deceased’s estate. The operative words in subsection 70(6) are similar to those found in subsection 70(9) and *Hillis*, therefore, requires close examination. The three members of the Court of Appeal, however, took very different approaches to the matter before them and delivered separate and very distinct reasons. Accordingly, although *Hillis* is very much on point, the directions provided by the Court of Appeal are somewhat unclear.

In *Hillis*, the taxpayer died intestate in Saskatchewan. Under the provincial succession legislation his widow and two sons acquired an interest in his estate. Long after the 15-month requirement set out in subsection 70(6), the taxpayer’s son executed a disclaimer by deed of his interest in the estate and the widow obtained an order under the *Dependants’*

libre d’impôt des terres agricoles ou des biens amortissables utilisés dans le cadre de l’exploitation d’une entreprise agricole s’ils sont «transférés ou transmis lors d’un partage» à l’enfant, au moment du décès du défunt ou postérieurement, et par suite de ce décès, et qu’il puisse être établi, dans les 15 mois qui suivent le décès du défunt [ou dans le délai plus long qui est raisonnable], qu’ils ont été «par dévolution, irrévocablement acquis» par l’enfant au plus tard dans les 15 mois suivant le décès.

Première question: Les biens ont-ils été, par dévolution, irrévocablement acquis par les enfants? Quel est le sens des mots «par dévolution, irrévocablement acquis par l’enfant» du paragraphe 70(9)? La demande présentée par l’épouse survivante en application de la *Family Relief Act* empêche-t-elle que les biens soient «par dévolution, irrévocablement acquis par l’enfant»?

À l’appui de leur thèse respective, les parties se sont toutes deux référées à la décision de la Cour d’appel fédérale *Hillis c. R.*, [1983] 6 W.W.R. 577. Dans l’arrêt *Hillis*, la Cour devait interpréter le paragraphe 70(6) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, la disposition relative au transfert libre d’impôt à l’épouse, et se prononcer sur l’effet d’une ordonnance rendue en vertu de la *Dependants’ Relief Act* de la Saskatchewan, R.S.S. 1978, chap. D-25, augmentant la part de la veuve dans la succession du défunt. Les mots clefs du paragraphe 70(6) sont semblables à ceux du paragraphe 70(9); il y a donc lieu d’étudier en détail l’arrêt *Hillis*. Les trois juges formant la Cour d’appel ont toutefois adopté des points de vue très divergents sur la question soumise et ont donné des motifs tout à fait distincts. Par voie de conséquence, quoique l’arrêt *Hillis* soit très pertinent, les solutions préconisées par la Cour d’appel sont un peu ambiguës.

Dans l’arrêt *Hillis*, le contribuable était décédé intestat en Saskatchewan. Selon la loi provinciale sur les successions, sa veuve et ses deux fils ont acquis des droits sur la succession. Longtemps après l’expiration du délai de 15 mois fixé au paragraphe 70(6), le fils du contribuable a signé un acte de renonciation à la succession et la veuve a obtenu une ordonnance

Relief Act vesting the entire estate in the widow. Pursuant to section 14 of that Act, the order purported to be retroactive to the date of the taxpayer's death. The administrators filed a terminal tax return and claimed a spousal roll-over under subsection 70(6) of the *Income Tax Act* with respect to the entire estate. The Minister reassessed on the basis that no part of the estate was subject to the roll-over.

Both Clement D.J. and Pratte J.A. held that the provincial legislation could not have effect for federal tax purposes. Therefore, section 14 of the *Dependants' Relief Act* could not alter the fact that the 15-month period had expired and that the property did not vest within the time limits set out in subsection 70(6) of the *Income Tax Act*. Clement D.J. commented at page 598:

When a relief order is made it operates to affect the expectations or vesting arising out of a testamentary disposition By no stretch can this language [section 14] import a deemed will into another statute or act for a different purpose.

He held that the succession legislation nevertheless effected an indefeasible vesting in the widow of \$10,000 and one-third of the residue and he allowed the roll-over with respect to that amount. He reasoned (at pages 596-598):

The question of indefeasible vesting within the prescribed period is to be determined by provincial law, subject to what I have to say later. The Intestate Succession Act is necessarily the starting point In my opinion, the provisions come into operation upon the death of the intestate and effect an indefeasible vesting in the beneficiary of the interest provided, to which the administrators must give effect, albeit subject to dealings with the vested interest by the beneficiary. In this view, the vesting of the interest is not dependent upon an order of the court granting administration of the intestate's estate: it takes place by force of imperative statutory provision operating at the moment of death of an intestate.

Beyond this, it may be observed that there was no certainty within the prescribed 15-month period that any part of the estate, beyond that already vested in her by the Intestate Succession Act, would be the subject of a relief order nor what terms the court might impose. [Emphasis added.]

en vertu de la *Dependants' Relief Act* lui attribuant tout l'actif. Conformément à l'article 14 de cette Loi, l'ordonnance était présumée rétroactive à la date du décès du contribuable. Les administrateurs ont produit la déclaration de revenus définitive et demandé le transfert libre d'impôt à l'épouse en application du paragraphe 70(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à l'égard de tout l'actif. Le ministre a établi une nouvelle cotisation en considérant qu'aucune partie de l'actif n'était l'objet du transfert libre d'impôt.

Le juge suppléant Clement et le juge Pratte, J.C.A., ont décidé que la loi provinciale n'avait pas d'effet quant à l'impôt fédéral. Par conséquent, l'article 14 de la *Dependants' Relief Act* ne pouvait pas changer le fait que le délai de 15 mois était expiré et que les biens n'avaient pas été acquis dans le délai fixé au paragraphe 70(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. À la page 598, le juge suppléant Clement fait observer:

Lorsqu'une ordonnance d'exonération est rendue, elle a pour effet d'influer sur les perspectives ou sur la dévolution découlant d'une disposition testamentaire . . . Ce texte [article 14] ne peut d'aucune façon introduire un testament présumé dans une autre loi ni agir dans un but différent.

Il a conclu que la loi sur les successions entraînait néanmoins une dévolution irrévocable à la veuve d'une somme de 10 000 \$ et d'un tiers du reliquat et il a permis le transfert libre d'impôt à l'égard de cette somme. Il a fait le raisonnement suivant, aux pages 596 à 598:

Sous réserve de ce que j'aurai à dire plus tard, la question de la dévolution irrévocable doit être réglée par une loi provinciale. La *Intestate Succession Act* est nécessairement le point de départ . . . À mon avis, les dispositions prennent effet au décès de l'intestat et entraînent une dévolution irrévocable des droits prescrits en faveur du bénéficiaire. Les administrateurs doivent donner effet à cette dévolution, bien que sous réserve de la disposition, par le bénéficiaire, des droits dévolus. Dans cette optique, la dévolution des droits ne dépend pas d'une ordonnance de la Cour accordant l'administration de la succession de l'intestat: elle se produit en vertu d'une disposition légale impérative entrant en vigueur au moment du décès de l'intestat.

En outre, on peut relever qu'il n'était pas certain que, dans le délai de 15 mois prescrit, une partie de la succession, au-delà de celle qui avait déjà été dévolue à la veuve par la *Intestate Succession Act*, serait assujettie à une ordonnance d'exonération, pas plus qu'on ne savait quelles seraient les conditions que la Cour pourrait imposer. [Non souligné dans le texte original.]

He acknowledged at page 599 that the effect of the son's disclaimer and the order "was an accretion to the interest of the spouse of whatever net estate might then be left" but he determined that they occurred "at a time when the spouse's right to relief from tax had already crystallized under the provisions of the *Intestate Succession Act*". He concluded, therefore, that the accretion did not vest indefeasibly in the spouse within the prescribed 15 months.

Pratte J.A. dismissed the appeal. He agreed that the two-thirds interest in the residue granted under the order did not vest indefeasibly within the time period but he added that no portion of the estate was entitled to the roll-over. He reasoned that, since the estate had not been fully administered within the time period, the widow did not obtain a specific interest in any of the property but only a right to receive certain sums of money. In his opinion [at page 584], "Mrs. Hillis' rights under the Intestate Succession Act were merely rights to a sum of money and to a share of the residue of the estate". He considered the question [at page 583], "when did the estate become indefeasibly vested in Mrs. Hillis?" and he remarked at page 583:

In my view, when the disclaimers were executed and when the order was pronounced since the effects of the disclaimers and the court order, in spite of their retroactivity, did not exist as long as the disclaimers were not executed and the court order was not pronounced. It is only when the disclaimers were executed and the court order was pronounced that Mrs. Hillis became entitled to the whole of her husband's estate with retroactive effect to the date of his death. If, therefore, the disclaimers and the court order had, as contended by the appellants, the effect of vesting the estate in Mrs. Hillis, that effect did not take place within 15 months after the death of Mr. Hillis.

Heald J.A., on the other hand, was of the opinion that the wording of subsection 70(6) clearly shows that (at page 587) "Parliament contemplated that the law of the provinces in respect of the disposition of property on or after death, being matters relating to property and civil rights, would apply so as to control the application of s. 70(6)". He, therefore, held that in accordance with section 14 of the *Dependants' Relief Act*, the order took effect from the date of death and

À la page 599, il a reconnu que la renonciation du fils et l'ordonnance avaient «pour effet un accroissement du droit du conjoint dans la valeur nette de la succession qui pouvait exister à l'époque», mais il a décidé qu'ils s'étaient produits «à un moment où son droit à une exonération fiscale s'était déjà cristallisé en vertu des dispositions de la *Intestate Succession Act*». Il a donc conclu que l'accroissement n'avait pas été, par dévolution, irrévocablement acquis par le conjoint dans le délai prescrit de 15 mois.

Le juge Pratte, J.C.A., a rejeté l'appel. Il a dit lui aussi que le droit aux deux tiers du reliquat accordé par l'ordonnance n'avait pas été, par dévolution, irrévocablement acquis dans le délai, mais il a ajouté qu'aucune partie de la succession ne pouvait être transférée libre d'impôt. Selon son raisonnement, comme l'administration de la succession n'avait pas été achevée avant l'expiration du délai, la veuve n'avait aucun droit particulier à un des biens, mais seulement le droit de recevoir des sommes d'argent. À son avis [à la page 584], «les droits de madame Hillis en vertu de la *Intestate Succession Act* portaient uniquement sur une somme d'argent et sur une part du reliquat de la succession». Il a examiné la question [à la page 583]: «Quand est-ce que les biens ont été, par dévolution, irrévocablement acquis par madame Hillis?», puis a fait remarquer, à la page 583:

À mon avis, lorsque les renonciations ont été signées et que l'ordonnance a été rendue, étant donné que les effets des unes et de l'autre, en dépit de leur rétroactivité, n'existaient pas tant que les renonciations n'avaient pas été signées et que l'ordonnance de la Cour n'avait pas été rendue. Ce n'est que lorsque cela a été fait que madame Hillis a eu droit à la totalité de la succession de son mari, avec effet rétroactif à la date du décès de ce dernier. Par conséquent, si, comme le prétendent les appelants, les renonciations et l'ordonnance de la Cour avaient eu pour effet de transmettre les biens à madame Hillis, cet effet ne n'est pas produit dans les 15 mois qui ont suivi le décès de M. Hillis.

En revanche, le juge Heald, J.C.A., a été d'avis qu'il ressortait clairement du libellé du paragraphe 70(6) que, à la page 587 «le législateur envisageait que la loi des provinces concernant la disposition de biens lors du décès ou postérieurement, étant une matière relative aux biens et aux droits civils, s'appliquerait de manière à contrôler l'application du paragraphe 70(6)». Il a donc décidé que l'ordonnance rendue en vertu de l'article 14 de la *Dependants' Relief*

from that date [at page 588] “vesting the entire estate of the deceased taxpayer in the widow, which vesting is deemed to have had effect from the taxpayer’s death.” The spouse’s interest was established within a reasonable time and thus the entire estate was subject to the roll-over.

The result in *Hillis* then was that, under subsection 70(6) of the Act, the deceased taxpayer’s estate was allowed a spousal roll-over of the sum of \$10,000 and one-third of the residue that had passed to her in accordance with the succession legislation. However, a roll-over of the additional property given to the spouse under the dependants’ relief legislation was not allowed. It should be noted that by virtue of subsection 9(2) of the Saskatchewan *Dependants’ Relief Act*, no order thereunder could give the wife of a testator less than she would have obtained under the succession legislation.

Submissions — Issue #1

The plaintiff submits that the property had “vested indefeasibly” in the children, notwithstanding the spouse’s application under the *Family Relief Act*. As “vesting” is a concept known to equity, equitable concepts must be applied to determine its meaning. Accordingly, the plaintiff submits that an interest is “vested indefeasibly” if the gift is not contingent upon a condition precedent or subject to a condition subsequent or determining event. The statutory power to rearrange beneficial interests as found in the *Family Relief Act* is irrelevant to the concept of “vested indefeasibly” in that, according to the common law of real property, an interest which has vested can only be defeasible if there is a condition subsequent contained in the document creating the interest. The plaintiff submits that if this were not the case, the mere existence of dependant relief legislation, or any other statutory power to rearrange beneficial interests (such as expropriation and municipal taxation statutes which provide for the forfeit of property in the event of a failure to pay municipal property taxes), would defeat the vested interest

Act avait pris effet à la date du décès et, à compter de cette date, [à la page 588] «transmis la totalité de la succession du contribuable décédé à la veuve, transmission qui est réputée avoir pris effet à partir du décès de ce contribuable». Il avait été établi que le droit du conjoint avait été acquis dans un délai raisonnable et, par conséquent, toute la succession faisait l’objet d’un transfert libre d’impôt.

Ainsi, dans l’arrêt *Hillis*, la Cour a permis, en conformité avec le paragraphe 70(6) de la Loi, en ce qui concerne la succession du contribuable décédé, le transfert libre d’impôt à l’épouse d’une somme de 10 000 \$ et d’un tiers du reliquat qui lui avait été transmis en application de la loi sur les successions. Toutefois, le transfert libre d’impôt des autres biens attribués à l’épouse conformément à la loi sur le secours aux personnes à charge n’a pas été autorisé. Il convient de noter qu’en vertu du paragraphe 9(2) de la *Dependants’ Relief Act* de la Saskatchewan, aucune ordonnance en vertu de cette Loi ne pouvait accorder à l’épouse du testateur une allocation inférieure à ce que la loi sur les successions lui aurait attribué.

Arguments — Première question

La demanderesse soutient que les biens avaient été «par dévolution, irrévocablement acquis» par les enfants, en dépit de la demande de l’épouse en application de la *Family Relief Act*. Puisque l’«acquisition par dévolution» est une notion relevant de l’*equity*, il faut appliquer les principes de l’*equity* pour en déterminer le sens. Par conséquent, la demanderesse affirme qu’un droit est «irrévocablement acquis, par dévolution» si la donation ne dépend pas d’une condition suspensive ou d’une condition résolutoire ou d’un événement futur. Le pouvoir qu’accorde la *Family Relief Act* de redistribuer les droits bénéficiaires n’est pas pertinent par rapport à la notion d’«acquisition irrévocable par dévolution» car, suivant les règles de la common law en matière immobilière, un droit acquis par dévolution ne peut être révoqué que si une condition résolutoire est contenue dans l’acte créant ce droit. La demanderesse soutient que dans le cas contraire, l’existence même d’une loi sur le secours aux personnes à charge ou de tout autre pouvoir attribué par la loi de redistribuer les droits bénéficiaires (telles les lois sur l’expropriation et sur

whether or not an application is made. Thus no roll-over would ever be available to a deceased taxpayer.

The plaintiff states that the fact that in *Hillis* the widow's interest under the provincial succession legislation could not be reduced by an order under the dependants' relief legislation was not critical to the Court's determination that such interest had vested indefeasibly. The Saskatchewan *Dependants' Relief Act* is extraordinary in that corresponding legislation in other provinces does not contain a similar provision maintaining that a widow's portion is irreducible. Thus, if irreducibility were the test for indefeasibility, then roll-overs under the *Income Tax Act* would only be available to widows in Saskatchewan. Similarly, because provincial dependant relief legislation does not grant an irreducible share to children, no roll-overs could ever operate in favour of children.

If, however, the dependant relief legislation is deemed to have the same effect as a condition subsequent, the plaintiff submits that the children are entitled to the roll-over with respect to the property which they actually received and which was not affected by the order. Because only a successful application under the *Family Relief Act* is operative to divest the beneficiaries of their interests under the original will, the order does not affect the remaining portion of the property left to the children. Therefore, the roll-over applies to the property not affected by the order as it was always vested in the children and remains so even after the order. The plaintiff suggests that if, as in *Hillis*, the widow was not vested with the incremental property until the actual date of the order, it must follow that the children were not divested of their interest therein until the same date.

la taxation municipale qui prévoient la confiscation de biens en cas de défaut de payer les impôts fonciers municipaux) révoquerait le droit acquis par dévolution, qu'une demande soit présentée ou non. Par conséquent, aucun transfert libre d'impôt ne serait jamais possible pour un contribuable décédé.

La demanderesse affirme que le fait que, dans l'arrêt *Hillis*, le droit de la veuve en vertu de la loi provinciale sur les successions ne pouvait pas être réduit par l'application d'une ordonnance rendue sous le régime de la loi sur le secours aux personnes à charge, n'était pas un facteur déterminant en fonction duquel la Cour a décidé que ce droit avait été, par dévolution, irrévocablement acquis. La *Dependants' Relief Act* de la Saskatchewan est une loi extraordinaire en ce sens que les lois correspondantes des autres provinces ne contiennent pas de disposition semblable selon laquelle la part de la veuve est irréductible. Par conséquent, si l'irréductibilité était le critère selon lequel est déterminée l'irrévocabilité, alors les transferts libres d'impôt prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne seraient possibles que pour les veuves de la Saskatchewan. De la même façon, parce que les lois provinciales sur le secours aux personnes à charge n'attribuent pas une part irréductible aux enfants, aucun transfert libre d'impôt aux enfants ne serait possible.

Toutefois, si la loi sur le secours aux personnes à charge est réputée avoir le même effet qu'une condition résolutoire, la demanderesse soutient que les enfants ont droit au transfert libre d'impôt des biens qu'ils ont effectivement reçus et que ne visait pas l'ordonnance. Parce que seule une demande accordée conformément à la *Family Relief Act* peut avoir pour effet de priver les bénéficiaires de leurs droits en vertu du testament initial, l'ordonnance n'a aucun effet à l'égard du reste des biens transmis aux enfants. Par conséquent, le transfert libre d'impôt s'applique aux biens non visés par l'ordonnance car ils ont toujours été dévolus aux enfants et le restent même après l'ordonnance. De l'avis de la demanderesse, si, comme dans l'arrêt *Hillis*, la veuve n'avait pas, par dévolution, acquis les autres biens avant la date à laquelle l'ordonnance a été rendue, il s'ensuit que les enfants n'ont pas été privés de leurs droits sur ceux-ci avant cette même date.

The defendant submits that even if the property had vested in the beneficiaries immediately upon the death of the taxpayer, it was not capable of “vesting indefeasibly” until the application was settled and an order was issued under the Alberta *Family Relief Act* within the time limits set out in subsection 70(9). Although the children acquired rights to the residue under the terms of the will, the particulars of those rights were not ascertained until after the Court order was made. The *Family Relief Act* allows a dependant to make an application within six months of the grant of probate of a will and provides that, upon notice of the application to the executor, the distribution of the estate shall not proceed otherwise than in accordance with that Act. By virtue of section 5, the Court has power to divest title to property left to a beneficiary under a will. Therefore, the defendant submits that, in Alberta, property can only vest indefeasibly in a beneficiary either upon the expiry of the six-month period where no application has been made or upon Court order. Until then, the children do not have a specific or certain interest in the property.

The defendant states that this interpretation of subsection 70(9) is consistent with the public policy purpose of assisting children who want to stay on the land and continue to use the depreciable farming property. Furthermore, the “transferred or distributed” requirement tests the seriousness of their commitment to continue farming. The defendant recognizes that the 15-month period places a constraint on the parties to ensure that the taxation issue will be determined in a timely fashion. It is suggested that, in the event of a family relief application, the parties will have to conduct their affairs accordingly as the application may frustrate their ability to take advantage of the subsection 70(9) exemption from taxation.

The defendant submits that the “no risk” aspect of the widow’s one-third share of the residue in *Hillis* was crucial to Mr. Justice Clement’s conclusion that such share vested indefeasibly. In the defendant’s opinion, the combined decisions of Clement D.J. and

La défenderesse soutient que, même si les biens avaient été, par dévolution, acquis par les bénéficiaires dès le décès du contribuable, ils ne pouvaient pas être, «par dévolution, irrévocablement acquis» tant que la demande n’avait pas été réglée et l’ordonnance rendue conformément à la *Family Relief Act* de l’Alberta, dans les délais fixés au paragraphe 70(9). Quoique les enfants aient acquis des droits sur le reliquat en vertu du testament, la nature exacte de ces droits n’a été déterminée qu’après que la Cour eut rendu son ordonnance. La *Family Relief Act* permet à une personne à charge de présenter une demande dans les six mois suivant l’homologation du testament et prévoit que, sur avis de la demande à l’exécuteur testamentaire, la distribution de l’actif ne doit pas être faite, sauf en conformité avec cette Loi. En application de l’article 5, le tribunal est habilité à dessaisir un bénéficiaire du titre de propriété légué par testament. Par conséquent, la défenderesse affirme qu’en Alberta, les biens ne peuvent être, par dévolution, irrévocablement acquis par un bénéficiaire que, soit à l’expiration du délai de six mois, si aucune demande n’a été présentée, soit par l’effet de l’ordonnance du tribunal. Jusqu’à ce moment-là, les enfants n’ont pas de droit particulier ou déterminé sur les biens.

La défenderesse affirme que cette interprétation du paragraphe 70(9) est compatible avec l’objectif de l’État d’aider les enfants qui veulent s’établir sur la ferme et continuer d’utiliser les biens amortissables à des fins agricoles. Au surplus, l’exigence que les biens aient été «transférés ou transmis lors d’un partage» met à l’épreuve le caractère sérieux de leur engagement à continuer l’exploitation de la ferme. La défenderesse reconnaît que le délai de 15 mois impose aux parties l’obligation de s’assurer que les questions fiscales seront réglées dans un délai raisonnable. Selon son argument, en cas de demande de secours à la famille, les parties doivent prendre les mesures qui s’imposent car la demande peut les priver de la possibilité de se prévaloir de l’exonération d’impôt prévue au paragraphe 70(9).

La défenderesse soutient que, dans l’affaire *Hillis*, le fait que la part de la veuve, soit un tiers du reliquat, n’était «aucunement en danger» a été un facteur crucial qui a amené le juge Clement à conclure que cette part avait été, par dévolution, irrévocablement

Pratte J.A. indicate that if there is any doubt or uncertainty which is not resolved within the time frame established in subsection 70(9), a deemed disposition pursuant to subsection 70(5) will apply. Here, because there was no certainty at any time during the 15-month period as to who would finally be entitled to any particular parcel, the defendant submits that an interest in the property was not vested indefeasibly.

acquise. De l'avis de la défenderesse, les décisions combinées du juge suppléant Clement et du juge Pratte, J.C.A., indiquent que, si un doute ou une incertitude subsiste à l'expiration du délai fixé au paragraphe 70(9), une disposition présumée s'applique en conformité avec le paragraphe 70(5). En l'espèce, parce qu'il n'y avait aucune certitude à quelque moment que ce soit au cours de la période de 15 mois quant à la question de savoir qui aurait en définitive droit à une parcelle déterminée, la défenderesse soutient qu'aucun droit sur les biens n'avait été, par dévolution, irrévocablement acquis.

Analysis — Issue #1

It is useful to consider dictionary definitions of the terms at issue:

Vested interest. A present right or title to a thing, which carries with it an existing right of alienation, even though the right to possession or enjoyment may be postponed to some uncertain time in the future, as distinguished from a future right, which may never materialize or ripen into title, and it matters not how long or for what length of time the future possession or right of enjoyment may be postponed, if the present right exists to alienate and pass title It is not the uncertainty of enjoyment in the future, but the uncertainty of the right of enjoyment, which makes the difference between a "vested" and a "contingent" interest.

Defeasible. Subject to be defeated, annulled, revoked, or undone upon the happening of a future event or the performance of a condition subsequent, or by a conditional limitation. Usually spoken of estates and interests in land. For instance, a mortgagee's estate is defeasible (liable to be defeated) by the mortgagor's equity of redemption.

Defeasible title. One that is liable to be annulled or made void, but not one that is already void or an absolute nullity.

Indefeasible. That which cannot be defeated, revoked, or made void. This term is usually applied to an estate or right which cannot be defeated.

Black's Law Dictionary, 5th Ed.

Indefeasible, not to be made void.

Jowitt's Dictionary of English Law

Indefeasible. . . . Not defeasible; not liable to be made void, or done away with; that cannot be forfeited.

c Analyse — Première question

Il est utile d'examiner les définitions que donnent les dictionnaires des termes en cause:

[TRADUCTION] **Droit dévolu.** Droit ou titre actuel sur une chose qui comporte le droit d'aliéner, encore que le droit à la possession ou à la jouissance soit différé à une date incertaine dans l'avenir, par opposition à un droit futur, qui peut ne jamais se concrétiser ni être consacré dans un titre, et le temps durant lequel la possession future ou le droit à la jouissance peut être différé importe peu, si le droit d'aliéner et de transmettre le titre existe déjà. [. . .] Ce n'est pas l'incertitude de la jouissance dans l'avenir, mais l'incertitude du droit de jouir, qui fait la différence entre un droit «dévolu» et un droit «éventuel».

Révocable. Susceptible d'être annulé ou résilié si un événement futur se produit ou si une condition résolutoire se réalise, notamment en cas de dévolution d'héritage. S'entend d'ordinaire des biens et des droits réels. Par exemple, le droit du créancier hypothécaire est révocable (susceptible d'être annulé) par le droit de rachat du débiteur hypothécaire.

Titre révocable. Titre susceptible d'être annulé, autre qu'un titre déjà nul ou radicalement nul.

Irrévocable. Qui ne peut pas être annulé. Ce terme vise d'ordinaire les droits réels ou autres qui ne peuvent pas être révoqués.

Black's Law Dictionary, 5th Ed.

[TRADUCTION] **Irrévocable.** Ne pouvant être annulé.

Jowitt's Dictionary of English Law

[TRADUCTION] **Irrévocable** . . . Non révocable; non susceptible d'être annulé ou résilié, qui ne peut pas être perdu.

Shorter Oxford English Dictionary, 3rd Edition

Thomas G. Feeney in *The Canadian Law of Wills*, Vol. 2, (Toronto: Butterworths, 1987), discusses the meaning of “vest” (at page 258):

The word “vest” is also used in the sense of the gift vesting in possession, or it being payable or transferable, in the case of a pecuniary legacy or other gift of personal property, of the devisee being entitled to possession, in the case of land. This is the sense of “vest” where a gift is absolutely vested on the testator’s death and is not postponed at all. . . . Also, a gift becomes vested in possession when it is no longer subject to a legal postponement.

Whether property was “vested indefeasibly” in a spouse as required by subsection 7(1) of the *Estate Tax Act*, S.C. 1958, c. 29, was considered in *Dontigny Estate v. The Queen*, [1974] 1 F.C. 418 (C.A.). In that case, the deceased’s will provided that his widow would inherit all his property subject to the condition that if she remarried his real estate should pass to his children or grandchildren at that time. Jackett C.J., for the Court, held (at page 421) that the property was not “vested indefeasibly” in the widow in the light of this condition:

Regardless of whether the will created a substitution, within the meaning of the word in the *Civil Code* of Quebec, when it gave to the widow the testator’s real property subject to the requirement that, if she remarried, the real property would pass to the children or the grandchildren at the time of the remarriage, . . . the widow received the property under the will, not absolutely, but subject to title passing to the children or grandchildren if she re-married. In my view, such a will does not vest the property in the widow “indefeasibly”. A gift that is subject to being defeated or terminated on an event such as remarriage is defeasible and does not, therefore, fall within the principal part of section 7(1)(a). [Emphasis added.]

In *Lucky, Mr v MNR*, [1972] CTC 2412 (T.R.B.) Maurice Boisvert, Q.C. referred to the definition of “defeasible” in *Osborn’s Concise Law Dictionary* — “[a]n estate or interest in property, which is liable to be defeated or terminated by the operation of a condition subsequent or conditional limitation.” He observed (at page 2415) that “[t]here was nothing in

Shorter Oxford English Dictionary, 3rd Edition

Dans son ouvrage *The Canadian Law of Wills*, vol. 2, (Toronto: Butterworths, 1987), Thomas G. Feeney étudie la signification du mot «dévolution», à la page 258:

[TRADUCTION] Le mot «dévolution» s’entend aussi, soit de la donation de droits de jouissance immédiate, ou payables ou transférables, dans le cas du legs de sommes en espèces ou de la donation de biens personnels, soit du droit à la possession acquis par le légataire, dans le cas de bien-fonds. C’est le sens du mot «dévolution» quand une donation est purement et simplement exécutée au décès du testateur et n’est aucunement différée. . . . En outre, une donation emporte la jouissance immédiate quand elle n’est plus susceptible d’être différée conformément à la loi.

La question de savoir si les biens avaient été «dévolus irrévocablement» au conjoint, au sens du paragraphe 7(1) de la *Loi de l’impôt sur les biens transmis par décès*, S.C. 1958, chap. 29, a été examinée dans l’arrêt *La succession Dontigny c. La Reine*, [1974] 1 C.F. 418 (C.A.). Dans cette affaire-là, le testament du défunt disposait que la veuve était légataire universelle sous réserve de l’obligation, si elle se remariait, de remettre tous les biens-fonds à ses enfants ou à ses petits-enfants vivant à ce moment-là. Le juge en chef Jackett a décidé, au nom de la Cour, à la page 421, que les biens n’avaient pas été «dévolus irrévocablement» à la veuve, étant donné cette condition:

[. . .] la question de savoir si le testateur a créé une «substitution», au sens du *Code civil* de la province de Québec, en léguant ses immeubles à sa veuve sous réserve de l’obligation de les remettre, si elle se remarie, aux enfants ou aux petits-enfants vivant au moment du second mariage. Indépendamment de cette question, il est constant que, aux termes du testament, la propriété des biens n’était pas dévolue purement et simplement à la veuve, mais devait, au cas de son remariage, passer aux enfants, ou aux petits-enfants. À mon sens, un tel testament n’attribue pas «irrévocablement» les biens à la veuve. Une libéralité qui est susceptible d’être annulée ou résiliée lors d’un événement tel qu’un remariage, est révocable et, par conséquent, ne relève pas de la partie principale de l’article 7(1)a. [Non souligné dans le texte original.]

Dans *Lucky, M c MRN*, [1972] CTC 2412 (C.R.I.), Maurice Boisvert, c.r., se réfère à la définition du mot «révocable» donnée dans le *Osborn’s Concise Law Dictionary* — [TRADUCTION] «droit réel susceptible d’être résilié ou annulé par l’effet d’une condition résolutoire, notamment en cas de dévolution d’héritage». Il fait observer, à la page 2415, que [TRADUC-

the will which could render [the] vested property defeasible” and concluded that “[f]rom the moment the will was probated, the appellant had an absolute title to the estate.” Finally, in *Greenwood Estate v. The Queen* (1990), 90 DTC 6690 (F.C.T.D.), Madam Justice Reed stated that [at page 6691] “[i]ndefeasible vesting requires that the person in whom the property is vested have the right to determine whether or not the property will be retained by him or her or disposed of to another.” In that case, the deceased taxpayer’s estate was subject to an agreement of purchase and sale executed by him prior to his death and the property affected by the agreement was not found to be indefeasibly vested in the spousal trust created by the will.

I do not agree with counsel for the defendant that concepts and terminology from estates and real property law do not assist in the interpretation of the *Income Tax Act*. Language associated with these areas has been used and any interpretation must take into account the meanings ascribed to the terms. In the law of real property a distinction is drawn between “vested” and “contingent” interests. A “vested interest” may be “vested in possession” where the recipient has a present right of enjoyment, or “vested in interest” where the right of enjoyment is postponed even though an already subsisting right in property is vested in its owner. An interest is vested if two requirements are satisfied: (i) the person(s) entitled to it must be ascertained; and (ii) it must be ready to take effect in possession forthwith, and be prevented from doing so only by the existence of some prior interest(s): Megarry and Wade, *The Law of Real Property* (London: Stevens & Sons Limited, 1984), pages 231-232. A “contingent interest”, on the other hand, is one which will give no right of enjoyment unless or until a future event, called a condition precedent, occurs.

A vested interest is liable to be defeated or “defeasible” if it is subject to a condition subsequent or determinable limitation. There is ample authority for the proposition that the condition or limitation must be contained in the grant. For instance, in Oosterhoff & Rayner, *Anger and Honsberger: The Law of Real Property*, 2nd ed.: Canada Law Book, 1985, at page 125 it is stated that “it [a condition subsequent] is

TION] «le testament n’avait pas pour effet de rendre irrévocable la dévolution des biens» et il a conclu que [TRADUCTION] «dès l’homologation du testament, l’appelante avait acquis un titre absolu sur les biens». Pour terminer, dans *Succession Greenwood c. La Reine* (1990), 90 DTC 6690 (C.F. 1^{re} inst.), Madame le juge Reed a dit [à la page 6691] que, «pour qu’un bien soit irrévocablement dévolu, il faut que le bénéficiaire ait le droit de décider s’il le gardera ou s’il l’aliénera.» Dans cette affaire-là, la succession du contribuable décédé avait été l’objet d’une convention de vente qu’il avait signée avant son décès et les biens visés par la convention n’ont pas été tenus pour irrévocablement dévolus à la fiducie en faveur du conjoint constituée en vertu du testament.

Je ne conviens pas avec l’avocat de la défenderesse que les notions et la terminologie du droit des successions et des biens immobiliers n’aident pas à interpréter la *Loi de l’impôt sur le revenu*. C’est le langage associé à ces domaines qui a été employé et toute interprétation doit tenir compte du sens donné à ces termes. En droit des biens immobiliers, une distinction a été établie entre les droits «dévolus» et les droits «éventuels». Un «droit dévolu» peut être un droit «acquis de jouissance immédiate» si le bénéficiaire a le droit actuel de jouissance, ou un droit «acquis de jouissance future» si le droit de jouissance est différé, encore qu’un droit existant ait été acquis par le propriétaire. Deux conditions doivent être remplies pour qu’un droit soit dévolu: (i) la personne qui y a droit doit être déterminée; (ii) elle doit être prête à en prendre possession immédiatement et n’en être empêchée que par l’existence d’un droit antérieur: Megarry and Wade, *The Law of Real Property* (London: Stevens & Sons Limited, 1984), aux pages 231 et 232. En revanche, un «droit éventuel» est un droit qui n’attribue pas de droit de jouissance avant qu’un événement futur ne se réalise, c’est-à-dire l’accomplissement d’une condition suspensive.

Un droit dévolu est susceptible d’être résilié ou «révocable» s’il est l’objet d’une condition résolutoire, notamment en cas de dévolution d’héritage. L’on peut s’appuyer sur nombre d’autorités pour soutenir que la condition doit être contenue dans l’acte de concession. Par exemple, Oosterhoff & Rayner, dans *Anger and Honsberger: The Law of Real Property*, 2^e éd.: Canada Law Book, 1985, à la page 125,

created by the addition of a condition to a grant . . . which may cut the estate short at the instance of the grantor.” [Underlining added.] It thus appears that to be vested “indefeasibly” an interest must not be subject to a condition subsequent or a determinable limitation set out in the grant.

Here, the interest in the property is unquestionably vested: there is no condition precedent to be fulfilled before the gift can take effect; the children, the persons entitled to it, are ascertained; and, they are ready to take possession forthwith, there being no prior interests in existence. The children’s vested interest is also not defeasible as it is not subject to a condition subsequent contained in the will. Clearly the taxpayer has not otherwise restricted the children’s right to retain, deal with, or sell the property, as they have done in this instance. The interest is then “vested indefeasibly” in accordance with the ascribed meanings of the terms. This is consistent with the decision of Clement D.J. in *Hillis*, that upon the death of the intestate, the provisions of the *Intestate Succession Act* become operative and effect an indefeasible vesting in the beneficiary of the interest provided therein.

However, there is one other troublesome matter. In *Hillis* Clement D.J. noted (at page 597) that the widow’s interest under the *Intestate Succession Act* was irreducible in the light of subsection 9(2) of the *Dependants’ Relief Act*:

Section 9(2) ordains in mandatory terms that no allowance of relief to a spouse shall be less than would go to the spouse on an intestacy and this, I think, expresses public policy in Saskatchewan as to the minimum rights of a spouse in the deceased spouse’s estate — subject, of course, to restrictions that are not applicable here. No order under this statute can affect adversely the vesting effected by the *Intestate Succession Act*.

However, Mr. Justice Clement’s earlier comments (at pages 596-597) support the plaintiff’s position that, despite the fact that the children’s interests were indeed adversely affected by the order, they neverthe-

affirment que [TRADUCTION] «une condition résolutoire est créée par l’insertion d’une condition dans un acte de concession qui peut mettre fin au droit à la demande du concédant» [soulignements ajoutés]. Il semble donc qu’un droit est dévolu «irrévocablement» s’il n’est pas l’objet d’une condition résolutoire, notamment en cas de dévolution d’héritage, énoncée dans l’acte de concession.

En l’espèce, le droit sur les biens a incontestablement été dévolu: il n’y a aucune condition suspensive qui doit se réaliser avant que la libéralité prenne effet; les enfants, soit les ayants droit, sont déterminés; ils sont prêts à en prendre possession immédiatement, puisqu’il n’y a aucun autre droit antérieur existant. Le droit dévolu aux enfants n’est pas non plus révocable car il n’est pas l’objet d’une condition résolutoire contenue dans le testament. De toute évidence, le contribuable n’a pas limité de quelque autre manière le droit des enfants de conserver, d’aliéner ou de vendre les biens, comme ils l’ont fait en l’occurrence. Le droit est donc, «par dévolution, irrévocablement acquis» au sens de ces termes tels que définis. Cette conclusion est conforme à la décision du juge suppléant Clement dans *Hillis*, selon laquelle les dispositions de la *Intestate Succession Act* prennent effet au décès de l’intestat et entraînent une dévolution irrévocable des droits prévus en faveur du bénéficiaire.

Toutefois, une autre question gênante demeure. Dans l’arrêt *Hillis*, le juge suppléant Clement a fait remarquer, à la page 597, que le droit de la veuve en vertu de la *Intestate Succession Act* était irréductible étant donné le paragraphe 9(2) de la *Dependants’ Relief Act*:

Le par. 9(2) prescrit, en termes impératifs, qu’aucune allocation pour entretien accordée à un conjoint ne doit être inférieure à ce que ce dernier aurait reçu dans une succession *ab intestat*. Cela, à mon avis, exprime la politique gouvernementale en Saskatchewan quant aux droits minimums que possède un conjoint dans la succession de son conjoint décédé — sous réserve, évidemment, de restrictions qui ne sont pas applicables en l’espèce. Aucune ordonnance prise en vertu de la susdite loi ne peut porter préjudice à la dévolution des biens prévue par la *Intestate Succession Act*.

Les observations antérieures du juge Clement, aux pages 596 et 597, étayaient cependant le point de vue de la demanderesse, qui affirme qu’en dépit du fait que les droits des enfants aient été, de fait, réduits par

less were indefeasibly vested, at least to the extent that they were not affected by the order:

Section 4 [of the *Intestate Succession Act*] [am. 1978 (Supp.), c. 34, s. 3], in imperative terms entitles the spouse to \$10,000 and secures payment to her by a charge on the estate. It further provides that one-third of the residue shall go to her, and this is also in imperative terms. By necessary implication the remaining two-thirds of the residue goes to the children in similar fashion. In themselves these provisions allow for no equivocation or subsequent divesting ab initio: no doubt the interest given can be dealt with subsequently but not on the basis of repeal of the statutory grant. In my opinion, the provisions come into operation upon the death of the intestate and effect an indefeasible vesting in the beneficiary of the interest provided, to which the administrators must give effect, albeit subject to dealings with the vested interest by the beneficiary. In this view, the vesting of the interest is not dependent upon an order of the court granting administration of the intestate's estate: it takes place by force of imperative statutory provision operating at the moment of death of an intestate. [Emphasis added.]

Here, the children's property interest under the will, as amended by the order, had vested indefeasibly in accordance with subsection 70(9). An application under dependant relief legislation, of course, may result in a transfer of the interest away from the children. Nevertheless, if as held by Clement D.J. and Pratte J.A. in *Hillis*, additional property received pursuant to an order under dependant relief legislation, does not vest until the actual date of the order, it follows here that the children are not divested of their interest therein until that date as well. Thus, the interest given to the children under the will that is not affected by the order must certainly be found to have been vested indefeasibly in the children.

I find it would be inconsistent for the Minister to deny the subsection 70(6) roll-over with respect to the incremental property given to the spouse as in *Hillis*, yet also deny the subsection 70(9) roll-over with respect to the property left to the children under the will as reduced by the order in this instance.

l'ordonnance, ils avaient néanmoins été, par dévolution, irrévocablement acquis, du moins dans la mesure où ils n'étaient pas visés par l'ordonnance:

L'article 4 [de la *Intestate Succession Act*] [mod. 1978 (Suppl.), chap. 34, art. 3] donne droit au conjoint, en termes impératifs, à 10 000 \$ et en garantit le paiement par un privilège sur la succession. Il prévoit, en outre, et toujours en termes impératifs, qu'un tiers du reliquat doit lui être attribué. Il faut en déduire nécessairement que les deux autres tiers du reliquat sont attribués aux enfants de la même manière. En soi, ces dispositions ne permettent aucune équivoque ni ne prévoient une renonciation ultérieure ab initio: il n'est pas douteux que le bénéficiaire peut ensuite disposer de son droit mais non pas par révocation de celui que la loi lui a octroyé. À mon avis, les dispositions prennent effet au décès de l'intestat et entraînent une dévolution irrévocable des droits prescrits en faveur du bénéficiaire. Les administrateurs doivent donner effet à cette dévolution, bien que sous réserve de la disposition, par le bénéficiaire, des droits dévolus. Dans cette optique, la dévolution des droits ne dépend pas d'une ordonnance de la Cour accordant l'administration de la succession de l'intestat: elle se produit en vertu d'une disposition légale impérative entrant en vigueur au moment du décès de l'intestat. [Non souligné dans le texte original.]

En l'espèce, les droits réels des enfants en vertu du testament, modifié par l'ordonnance, avaient été, par dévolution, irrévocablement acquis en conformité avec le paragraphe 70(9). Naturellement, une demande sous le régime de la loi sur le secours aux personnes à charge peut entraîner le transfert des droits au détriment des enfants. Pourtant, si, comme l'ont décidé le juge suppléant Clement et le juge Pratte, J.C.A., dans *Hillis*, d'autres biens reçus en vertu d'une ordonnance sous le régime de la loi sur le secours aux personnes à charge ne sont pas dévolus avant la date effective de l'ordonnance, il s'ensuit qu'en l'espèce, les enfants ne sont pas non plus dépossédés de leurs droits sur ceux-ci avant cette date. Par conséquent, le droit attribué aux enfants par le testament qui n'est pas visé par l'ordonnance doit certainement être tenu pour acquis irrévocablement, par dévolution, par les enfants.

J'estime que la position du ministre serait contradictoire s'il refusait le transfert libre d'impôt, prévu au paragraphe 70(6), dans le cas des biens supplémentaires attribués à l'épouse, comme dans l'arrêt *Hillis*, et s'il refusait aussi le transfert libre d'impôt prévu au paragraphe 70(9) quant aux biens transmis aux enfants par le testament, tels que réduits par l'ordonnance en l'espèce.

This result accords with what I believe to be the object of subsection 70(9) and the comments of Heald J.A. in *Hillis* (at page 589) appear to support this position:

The net effect of those subsections [70(5)] is to provide for a deemed capital gain on the death of a taxpayer where the fair market value of property at date of death exceeds the adjusted cost base to the taxpayer of that property. This is clearly an onerous provision and, in many cases, this notional concept of capital gain imposes considerable hardship on the beneficiaries of an estate, particularly an estate comprised largely of real property with few liquid assets from which the income tax made payable because of the notional capital gains, can be paid. . . . If the benefit of the rollover provisions of s. 70(6) is restricted to those widows who have been successful in obtaining a court order within 15 months of the date of death of the taxpayer, the result is to subject all widows to a number of contingencies beyond their control. . . . I perceive that a significant number of spouses of deceased taxpayers would be deprived of the s. 70(6) exemption were the interpretation proposed by the respondent to prevail.

The time frames set out in subsection 70(9) in any event do not pose a problem in this instance as I am willing to give some latitude to the taxpayer in that there is no evidence that the parties did not act expeditiously in this matter.

Issue #2: Has the remaining farm land and depreciable capital property (the "property"), on or after the death of the taxpayer and as a consequence thereof, been "transferred or distributed" to the taxpayer's children?

Submissions

The plaintiff submits that, by virtue of the will, which speaks from the moment before death, a vested beneficial interest in the remaining farm land and depreciable property (the "property") was effectively "transferred or distributed" to the children. The children's rights in the property were determined immediately upon the taxpayer's death and no further action was required to give them full ownership. She submits that the ordinary meanings of "transfer" and "distribute" are very broad and do not require a conveyance of legal title or physical possession. As well, no such requirement is found in subsection 70(9)

Ce résultat concorde avec ce que je crois être l'objet du paragraphe 70(9) et les observations du juge Heald, J.C.A., dans l'arrêt *Hillis*, à la page 589, semblent appuyer ce point de vue:

^a Ces deux alinéas [70(5)] prévoient, en définitive, qu'un gain en capital est réputé avoir été réalisé lors du décès du contribuable lorsque la juste valeur marchande d'un bien à la date de ce décès dépasse le prix de base rajusté de ce bien. C'est là, évidemment, une disposition onéreuse et, dans de nombreux cas, ce concept théorique de gain en capital cause indûment un énorme préjudice aux bénéficiaires d'une succession, en particulier une succession composée en grande partie de biens immobiliers comprenant peu de biens liquides permettant de régler l'impôt sur le revenu devenu exigible à cause du gain théorique en capital. . . . Si l'on restreignait le bénéfice du roulement prévu au paragraphe 70(6) aux veuves qui ont pu obtenir une ordonnance de la Cour dans les 15 mois de la date du décès du contribuable, cela aurait pour effet de soumettre toutes les veuves à un certain nombre d'éventualités indépendantes de leur volonté. . . . j'estime qu'un nombre important de conjoints de contribuables décédés seraient privés de l'exemption prévue au paragraphe 70(6) si l'on admettait l'interprétation avancée par l'intimée.

^e Les délais fixés au paragraphe 70(9), de toute façon, ne posent pas de problème en l'occurrence car je suis disposé à donner une certaine latitude au contribuable puisque rien n'indique que les parties n'aient pas agi expéditivement dans cette affaire.

Deuxième question: Les terres agricoles et les biens amortissables qui restent (les «biens») ont-ils, au moment du décès du contribuable ou postérieurement, et par suite de ce décès, été «transférés ou transmis lors d'un partage» aux enfants du contribuable?

Arguments

^h La demanderesse soutient qu'en vertu du testament, dont les dispositions sont valables à compter du moment précédant le décès, un droit bénéficiaire dévolu sur le reste des terres agricoles et des biens amortissables (les «biens») a effectivement été «ⁱ transféré ("*transferred*") ou transmis lors d'un partage ("*distributed*")» aux enfants. Les droits des enfants sur les biens ont été déterminés immédiatement au moment du décès du contribuable et aucune autre action n'était nécessaire pour leur attribuer la propriété pure et simple. Elle affirme que le sens ordinaire des mots «transférer» et «transmettre lors

which provides for a transfer “on or after the death of the taxpayer and as a consequence thereof” and the plaintiff notes that the term “property”, as broadly defined in subsection 248(1), must include property recognized by equity. An executor under a will, therefore, need not take a super-added mechanical step or action to “transfer” the property to the children.

The plaintiff submits that the fact that she held legal title to the property as trustee, in accordance with section 3 of the *Devolution of Real Property Act*, when it was sold to a third party does not, in this instance, affect the fact that the property had been transferred to the children as a consequence of the taxpayer’s death. Once the debts of the estate had been paid, the children were entitled to call for the property at any time and at that point, the plaintiff became an agent for the children. The property was sold by the plaintiff to a third party on the instruction of and with the concurrence of the beneficial owners. In accordance with usual estate practice in Alberta, there was no actual conveyance of the legal title to the beneficiaries before it was transferred to the third party purchaser. Finally, the plaintiff submits that the spouse’s application under the *Family Relief Act* does not prevent the property from being “transferred or distributed” to the children immediately upon the taxpayer’s death for the purposes of the subsection 70(9) roll-over although the possibility of such an application may prevent a personal representative from conveying the property.

The defendant submits that because the property was never legally conveyed to the taxpayer’s children and because the property was sold by the executor to a third party, it was not “transferred or distributed” to the children in accordance with subsection 70(9). The defendant submits that the definitions and judicial consideration of the terms “transferred or distributed” connote a legal conveyancing. Reference is made to *Willis Estate v. M.N.R.* (1968), 68 DTC 204 (T.A.B.), at page 210 where it was held that a court order directing an executor to transfer all property of a

d’un partage» est très large et n’exige pas la transmission du titre en common law ou de la possession. Le paragraphe 70(9) ne comporte pas non plus cette exigence; il dispose que le transfert doit être fait «au moment du décès du contribuable ou postérieurement, et par suite de ce décès», et la demanderesse fait remarquer que le mot «biens», dont la définition large est énoncée au paragraphe 248(1), doit viser les biens reconnus en *equity*. L’exécutrice testamentaire n’a donc pas à prendre de mesure additionnelle pour «transférer» les biens aux enfants.

La demanderesse soutient que le fait qu’elle détenait le titre en common law sur les biens en qualité de fiduciaire, en conformité avec l’article 3 de la *Devolution of Real Property Act*, quand ils ont été vendus à un tiers, ne modifie pas, en l’espèce, le fait que les biens avaient été transférés aux enfants par suite du décès du contribuable. Une fois acquittées les dettes de la succession, les enfants avaient le droit de réclamer les biens à tout moment et, à ce moment-là, la demanderesse devenait la mandataire des enfants. Les biens ont été vendus par la demanderesse à un tiers sur les instructions des propriétaires bénéficiaires et avec leur assentiment. Conformément aux usages en matière successorale en Alberta, aucun acte de transmission en bonne et due forme du titre en common law n’a été rédigé en faveur des bénéficiaires avant la cession du titre au tiers acquéreur. Enfin, la demanderesse affirme que la demande de l’épouse sous le régime de la *Family Relief Act* n’empêche pas que les biens aient été «transférés ou transmis lors d’un partage» aux enfants immédiatement, au moment du décès du contribuable, pour les fins de l’application du transfert libre d’impôt prévu au paragraphe 70(9), quoiqu’une telle demande puisse empêcher un représentant personnel de céder les biens.

La défenderesse soutient que, parce que les biens n’ont jamais été transmis en bonne et due forme aux enfants du contribuable et parce que les biens ont été vendus par l’exécutrice testamentaire à un tiers, ceux-ci n’ont pas été «transférés ou transmis lors d’un partage» aux enfants en conformité avec le paragraphe 70(9). Elle affirme que les définitions et l’examen par les tribunaux des termes «transférés ou transmis lors d’un partage (“distributed”)» supposent une transmission en bonne et due forme. Elle se reporte à l’affaire *Succession Willis c. M.R.N.* (1968), 68 DTC 204

deceased does not, in itself, transfer the property. The order only empowers the executor to act and it is only when he actually gives effect to the direction that the transfer occurs. Relying on Mr. Justice Rip's decision in *Hrycej (A) Estate v MNR*, [1984] CTC 2115 (T.C.C.), the defendant further submits that the fact that the property was sold by the executor to a third party supports the position that it had never been transferred to the children. The defendant notes as well that the taxpayer did not leave specific pieces of land or equipment to his children. Rather, the will provides that they are to receive the "residue" of the estate in equal shares. The defendant suggests, therefore, that what was to be distributed to the children presumably was funds and not property subject to subsection 70(9).

Analysis — Issue #2

The parties have referred to the following definitions of "transferred" and "distributed":

Transfer, v. To convey or remove from one place, person, etc., to another; pass or hand over from one to another; specifically, to change the possession or control of (as, to transfer a title to land). To sell or give. *Chappel v. State*, 216 Ind. 666, 25 N.E.2d 999, 10001.

Transfer, n. An act of the parties, or of the law, by which the title to property is conveyed from one person to another. The sale and every other method, direct or indirect, of disposing of or parting with property or with an interest therein, or with the possession thereof, of or fixing a lien upon property or upon an interest therein, absolutely or conditionally, voluntarily or involuntarily, by or without judicial proceedings, as a conveyance, sale, payment, pledge, mortgage, lien, encumbrance, gift, security or otherwise. The word is one of general meaning and may include the act of giving property by will. *Hayter v. Fern Lake Fishing Club*, Tex.Civ.App., 318 S.W.2d 912, 915.

Transfer means every mode, direct or indirect, absolute or conditional, voluntarily or involuntarily, of disposing of or parting with property or with an interest in property, including retention of title as a security interest.

(C.A.I.), à la page 210, dans laquelle la Commission a décidé qu'une ordonnance d'un tribunal obligeant un exécuteur testamentaire à transférer tous les biens d'un défunt ne transfère pas, en soi, les biens. L'ordonnance habilite seulement l'exécuteur testamentaire à agir et c'est seulement lorsqu'il exécute l'ordre reçu que le transfert s'opère. S'appuyant sur la décision du juge Rip dans l'affaire *Succession Hrycej (A) c MRN*, [1984] CTC 2115 (C.C.I.), la défenderesse affirme de plus que le fait que les biens ont été vendus par l'exécutrice testamentaire à un tiers étaye le point de vue selon lequel les biens n'avaient jamais été transférés aux enfants. Elle fait observer, en outre, que le contribuable n'a pas légué de parcelles ni de matériel en particulier à ses enfants. Le testament dispose plutôt qu'ils recevront le «reliquat» de la succession en parts égales. La défenderesse émet donc l'avis que ce qui devait être transmis aux enfants, c'est vraisemblablement de l'argent et non des biens visés par le paragraphe 70(9).

Analyse — Deuxième question

Les parties ont cité les définitions qui suivent des termes «transférés» («*transferred*») et «transmis lors d'un partage» («*distributed*»):

[TRADUCTION] **Transférer, v. tr.** Transporter d'un lieu ou d'une personne à une autre, etc.; faire passer d'une personne à une autre; spécialement, transmettre la possession ou le contrôle (par exemple, transférer un titre immobilier). Vendre ou donner. *Chappel v. State*, 216 Ind. 666, 25 N.E.2d 999, 10001.

Transfert, n.m. Acte des parties ou effet de la loi par lequel un titre immobilier est transmis d'une personne à une autre. Vente et tout autre moyen, direct ou indirect, de disposer d'un bien ou d'un droit sur un bien, ou de s'en défaire, ou d'en céder la possession, ou de grever d'un privilège un bien ou un droit sur un bien, absolument ou conditionnellement, volontairement ou involontairement, par procédure judiciaire ou non, par exemple, cession, vente, paiement, gage, hypothèque, privilège, charge, donation, garantie ou autre. C'est un mot dont le sens est général et qui peut désigner la donation par testament. *Hayter v. Fern Lake Fishing Club*, Tex.Civ.App., 318 S.W.2d 912, 915.

Transfert s'entend de tout moyen, direct ou indirect, absolu ou conditionnel, volontaire ou involontaire, de disposer d'un bien ou d'un droit sur un bien, ou de s'en défaire, y compris la rétention du titre comme sûreté.

Black's Law Dictionary, 5th Ed.

Distribution The division of the personal property of an intestate among his next-of-kin, . . .

Osborn's Concise Law Dictionary, 6th Ed.

Transfer transferred 1. . . . To convey or take from one place, person, etc. to another; to transmit, transport; to give or hand over from one to another. . . . **2. Law.** To convey or make over (title, right, or property) by deed or legal process. . . .

Distributed . . . **1.** . . . To deal out or bestow in portions or shares among many, to allot or apportion as his share to each; to dispense, administer (justice, etc.). . . . **3.** To divide and arrange. . . . **4.** To divide and place in classes or other divisions; to classify. . . . **5.** To separate and allocate to distinct places. . . . **7.** . . . To make distributive. . . .

Shorter Oxford English Dictionary, 3rd Edition

In *Tory Estate v. Minister of National Revenue*, [1973] F.C. 820 (C.A.) (appeal by Minister to S.C.C. dismissed [1976] CTC 415; 76 DTC 6312), Bastin D.J. discussed the meaning of the words "transferred or distributed to the beneficiaries" in what was then subsection 64(3) of the Act. He concluded (at pages 823-824):

The word "distributed" is used to cover cases where the conveyance is to several beneficiaries. The word "transferred" is inserted to provide for a case where the conveyance is to only one person.

The meaning of "transferred" in this clause is limited by its association with the word distributed. The rule is expressed in the phrase "*noscuntur a sociis*". To quote from *Maxwell on Interpretation of Statutes*, 12th ed. at page 289:

Where two or more words which are susceptible of analogous meaning are coupled together, *noscuntur a sociis*, they are understood to be used in their cognate sense. They take, as it were, their colour from each other, the meaning of the more general being restricted to a sense analogous to that of the less general.

Bastin D.J.'s comments in *Tory*, however, do not suggest that there must be a formal conveyance before there can be a "transfer" or "distribution". The dictionary definitions are clearly broad enough to include the act of giving property under a will. In *Fasken, David v. Minister of National Revenue*, [1948] Ex.C.R. 580, Thorson P. held (at page 592) that:

Black's Law Dictionary, 5th Ed.

Distribution ou Transmission lors d'un partage, («*distribution*»). Répartition des biens personnels d'un intestat à sa famille, . . .

Osborn's Concise Law Dictionary, 6th Ed.

Transfert . . . (**transféré** . . .). 1. Transporter d'un lieu ou d'une personne à une autre, etc.; transmettre, transporter; faire passer d'une personne à une autre; **2. Droit.** Transporter ou transmettre (titre, droit ou propriété) par acte ou procédé juridique. . . .

Distribuer ou transmettre lors d'un partage («*Distribution*»). **1.** Répartir ou donner des parties ou des parts à plusieurs personnes prises séparément, attribuer ou assigner à chacun sa part; rendre, dispenser (la justice, etc.). . . . **3.** Répartir d'une manière particulière, selon un certain ordre. **4.** Diviser et ranger dans des classes ou catégories; classer. **5.** Diviser et répartir dans plusieurs endroits. . . . **7.** Rendre susceptible de répartition. . . .

Shorter Oxford English Dictionary, 3rd Edition

Dans l'arrêt *Succession Tory c. Le ministre du Revenu national*, [1973] C.F. 820 (C.A.) (pourvoi du ministre devant la C.S.C. refusé [1976] CTC 415, 76 DTC 6312), le juge suppléant Bastin a étudié le sens des mots «cédée ou distribuée aux bénéficiaires» («transferred or distributed») employés alors au paragraphe 64(3) de la Loi. Il a conclu, à la page 823:

Le terme «distribuée» est utilisé pour couvrir les cas où la cession est répartie entre plusieurs bénéficiaires. Le terme «cédée» a été inséré pour couvrir le cas où la cession ne va qu'à une seule personne.

La signification du terme «cédée» à ce paragraphe est restreinte par son association au mot distribuée. Cette règle est résumée par l'expression «*noscuntur a sociis*». Citons un extrait de l'ouvrage de *Maxwell On Interpretation of Statutes*, 12^e édition, à la page 289:

[TRADUCTION] Où deux ou plusieurs mots pouvant présenter une analogie sont groupés, *noscuntur a sociis*, ils sont utilisés dans leur sens parent. Ils prennent, pour ainsi dire, une couleur commune, le sens du plus général étant restreint à un sens analogue à celui du moins général.

Les observations du juge suppléant Bastin dans l'arrêt *Tory* ne laissent cependant pas supposer qu'il faut un acte de cession en bonne et due forme pour qu'il y ait «transfert» ou «transmission lors d'un partage» («*distribution*»). Les définitions que donnent les dictionnaires sont, à l'évidence, assez larges pour viser la libéralité faite par testament. Dans l'affaire *Fasken, David v. Minister of National Revenue*,

The word “transfer” is not a term of art and has not a technical meaning. It is not necessary to a transfer of property from a husband to his wife that it should be made in any particular form or that it should be made directly. All that is required is that the husband should so deal with the property as to divest himself of it and vest it in his wife, that is to say, pass the property from himself to her. The means by which he accomplishes this result, whether direct or circuitous, may properly be called a transfer. [Emphasis added.]

He referred to *Gathercole v. Smith* (1880-81), 17 Ch. D. 1 (C.A.) at page 9 where Lush L.J. stated, “[t]he word ‘transferable’, . . . is a word of the widest import, and includes every means by which the property may be passed from one person to another.”

Here, the taxpayer’s will appointed the plaintiff executrix and trustee and left all his property to the plaintiff in trust for his wife and children. Therefore, upon his death the legal title to his property vested in the trustee to assist her to manage and administer the estate and the equitable or beneficial title vested in the beneficiaries. The taxpayer had in this way divested himself of ownership in his property. In this instance, the creation of a valid will passing the taxpayer’s property to his spouse and children is a sufficient “transfer” for purposes of subsection 70(9). The fact that the “residue” of the estate was left to the children does not, in my opinion, change the character of the property entitled to the roll-over. Surely Parliament did not intend that a specific bequest of each item of farm land and depreciable property be made before a “farm roll-over” could occur, the object of subsection 70(9) being to provide a measure of tax relief when transferring these assets from one generation to another.

The defendant, and the Tax Court below in *Boger (A.) Estate v. M.N.R.*, [1989] 1 C.T.C. 2110 (T.C.C.), at page 2117, rely on *Hrycej* to support the position that, because the property was sold directly by the executrix in her capacity as executrix, “there was no transfer or distribution of the land to the children of the deceased”. In *Hrycej*, the deceased taxpayer’s

[1948] R.C.É. 580, le président Thorson a décidé, à la page 592, ce qui suit:

[TRADUCTION] Le mot «cession» [«transfer»] n’est pas un terme de l’art et n’a pas un sens technique. Il n’est pas nécessaire qu’un transport de biens par un mari en faveur de son épouse soit fait sous une forme particulière ni qu’il le soit directement. Il suffit que le mari agisse de façon à se départir des biens et les remettre à son épouse, c’est-à-dire transporter les biens de l’un à l’autre. Les moyens d’arriver à cette fin, qu’ils soient directs ou non, peuvent être à juste titre appelés une cession. [Non souligné dans le texte original.]

Il s’est référé à l’affaire *Gathercole v. Smith* (1880-81), 17 Ch.D. 1 (C.A.), dans laquelle le lord juge Lush déclare, à la page 9, que [TRADUCTION] «l’expression “qui peut être cédé”, . . . est une expression d’une très large portée et comprend tous les moyens par lesquels la propriété peut être transmise d’une personne à une autre».

En l’espèce, le contribuable a désigné, dans son testament, la demanderesse comme exécutrice testamentaire et fiduciaire et a légué tous ses biens à la demanderesse en fiducie au profit de son épouse et de ses enfants. Par conséquent, le titre sur ses biens a été transmis, à son décès, à la fiduciaire pour l’aider à administrer la succession et le droit bénéficiaire a été transmis aux bénéficiaires. Le contribuable s’est ainsi départi de la propriété de ses biens. En l’occurrence, le testament valide fait par le contribuable, transmettant ses biens à son épouse et à ses enfants, est un «transfert» suffisant pour l’application du paragraphe 70(9). Le fait que le «reliquat» des biens a été légué aux enfants ne modifie pas, à mon sens, la nature des biens susceptibles d’être l’objet d’un transfert libre d’impôt. Le législateur n’avait certainement pas l’intention d’exiger qu’un legs à titre particulier de chaque partie des terres agricoles et des biens amortissables soit fait pour que puisse s’opérer le «transfert libre d’impôt des biens agricoles», l’objet du paragraphe 70(9) étant d’accorder une exemption fiscale au moment du transfert de ces biens d’une génération à la suivante.

La défenderesse et la Cour de l’impôt en première instance, dans l’affaire *Succession Boger (A.) c. M.R.N.*, [1989] 1 C.T.C. 2110 (C.C.I.), à la page 2117, se fondent sur la décision *Hrycej* pour étayer leur point de vue selon lequel, parce que les biens ont été vendus directement par l’exécutrice testamentaire, [TRADUCTION] «il n’y a pas eu de transfert ou de trans-

will gave his daughter an option to purchase certain farm equipment which, if not exercised within a specified period, would fall into the residue of the estate left to his widow. The daughter exercised the option and the widow received the cash proceeds of sale. The estate claimed a subsection 70(6) roll-over on the basis that the widow had been vested with the equipment upon the death of the taxpayer, however, Rip T.C.J., held that, because the farm equipment was subject to the option, it was not vested in the widow. Although Rip T.C.J. stated [at page 2117] that “the farm equipment was never transferred or distributed to [the wife]”, I note that a specific finding on the transferred or distributed issue was not in fact made as the parties had admitted that the farm equipment “remained in the possession of the executors and was not transferred or distributed to Mrs Hrycej.”

Finally (at page 596) Clement D.J. in *Hillis* also appears to have recognized that a formal conveyance may not be necessary:

In effect, the spouse must be able to establish that in law in the circumstances of the case the property vested indefeasibly in her within the prescribed 15 months. In the whole of the context it is clear that it is not necessary that actual conveyance of the property to her shall have been completed within that time: if she makes the required proof, then in law the conveyancing must follow as a matter of course and of right. What must inevitably occur is to be taken as having occurred. This interpretation affords an intelligible reconciliation of the phrase with the preceding phrase which speaks of property that has on or after the death been transferred or distributed: it gives some recognition to the difficulties and complexities attendant in some cases on the due administration and distribution of estate and which may have to be resolved, particularly when the construction and operation of a will is contested, before distribution can be made. [Emphasis added.]

I find that the sale of the farm land to a third party by the trustee, was upon the direction and consent of the children and that she was not acting on behalf of the taxpayer at that time but on behalf of his children as owners of the land. I note that, following the order, title to the home quarter was transferred to the spouse on January 8, 1982. Presumably, title to the remaining farm lands could have been transferred as well to

mission, lors d'un partage, du terrain aux enfants du défunt». Dans l'affaire *Hrycej*, le contribuable décédé avait donné par testament à sa fille une option d'achat de matériel agricole qui, si elle ne la levait pas dans un délai imparti, s'ajouterait au reliquat de l'actif légué à la veuve. La fille a levé l'option et la veuve a reçu le produit de la vente en espèces. La succession a demandé le transfert libre d'impôt prévu au paragraphe 70(6) parce que la veuve avait acquis le matériel au décès du contribuable, mais le juge Rip, C.C.I., a pourtant décidé que, parce que le matériel agricole faisait l'objet d'une option, il n'avait pas été acquis par la veuve. Certes, le juge Rip a déclaré que [à la page 2117] [TRADUCTION] «le matériel agricole n'a jamais été transféré ou transmis à l'épouse», mais je remarque qu'il n'a pas tiré de conclusion sur la question précise du transfert ou de la transmission, car les parties avaient admis que le matériel agricole [TRADUCTION] «était resté en la possession des exécuteurs testamentaires et n'avait pas été transféré ou transmis lors d'un partage à M^{me} Hrycej».

Pour terminer, le juge suppléant Clement, dans l'arrêt *Hillis*, à la page 596, semble lui aussi avoir reconnu qu'une cession en bonne et due forme n'est peut-être pas nécessaire:

En fait, dans les circonstances de l'espèce, l'épouse doit être capable d'établir, qu'en droit, elle a irrévocablement acquis le bien dans le délai prescrit de 15 mois. Selon l'ensemble du contexte, il est clair qu'il n'est pas nécessaire que le transfert réel du bien en sa faveur ait été exécuté dans ce délai: si elle rapporte la preuve exigée, en droit, le transfert doit suivre automatiquement. Ce qui doit inévitablement se produire doit être considéré comme s'étant produit. Cette interprétation permet une conciliation logique de cette expression avec l'expression précédente qui parle d'un bien qui a été, lors du décès du contribuable ou postérieurement, transféré ou transmis lors d'un partage: elle reconnaît dans une certaine mesure les difficultés et la complexité qui accompagnent parfois une administration et un partage satisfaisants d'une succession et qu'il faut peut-être régler, en particulier lorsque l'interprétation et la validité d'un testament sont contestées, avant qu'on ne puisse procéder au partage. [Non souligné dans le texte original.]

Je conclus que la vente de la terre à un tiers par la fiduciaire a été faite sur les instructions et avec l'assentiment des enfants et qu'elle n'agissait pas au nom du contribuable à ce moment-là mais au nom de ses enfants, propriétaires du bien-fonds. Je ferai remarquer qu'à la suite de l'ordonnance, le titre sur le terrain bâti a été transféré à l'épouse le 8 janvier 1982. Vraisemblablement, le titre sur le reste des terres

the beneficiaries when they were sold in August, 1982 and I accept the plaintiff's explanation that title was not transferred to the children in accordance with "usual estate practice in Alberta". I therefore accept that "transfer or distribute" includes the passing of property under a will and I am satisfied that the property was "transferred" to the taxpayer's children in the sense required by subsection 70(9).

Finally, I do not accept the defendant's argument that the fact that the property was sold within the 15-month period is detrimental to the application. Subsection 70(9) simply does not say that the property must remain in the hands of the children for the roll-over to apply. So long as the property is transferred to the beneficiaries, the estate may claim a roll-over under subsection 70(9). However, when the property is subsequently disposed of by the beneficiaries, as has happened here, the beneficiaries, as owners of the property, become liable for any capital gains upon disposition even if the sale is made by the trustee.

Issue #3: Do the clearance certificates issued by Revenue Canada prevent it from asserting that the deceased, the executor/trustee, or the beneficiaries are liable to any tax?

In the alternative, the plaintiff submits that the Minister is estopped from reassessing the plaintiff in the light of the clearance certificates issued on October 14, 1980 and February 10, 1987 respectively. Conversely, the defendant submits that the issuance of the clearance certificates is not applicable to this action in that they are issued to Sharon Boechler in her personal capacity and do not, in any respect, estop the Minister from assessing the tax liability of Alexander Boger, deceased.

I am in total agreement with the Tax Court below that the fact that a clearance certificate has been issued to an executor of an estate, the "personal representative" does not free the estate from its liability under the Act. Subsection 159(3) simply provides

agricoles aurait pu aussi être transféré aux bénéficiaires quand il a été vendu en août 1982 et j'accepte l'explication de la demanderesse selon laquelle ce titre n'a pas été transmis aux enfants en conformité avec les «usages en matière successorale en Alberta». J'admets donc que les termes «transférer ou transmettre lors d'un partage» englobent la transmission des biens en vertu d'un testament et je suis convaincu que les biens ont été «transférés» aux enfants du contribuable au sens du paragraphe 70(9).

En dernier lieu, je n'accepte pas l'argument de la défenderesse selon lequel le fait que les biens ont été vendus dans le délai de 15 mois est opposable à la demande. Le paragraphe 70(9) ne dit absolument pas que les biens doivent rester entre les mains des enfants pour que le transfert libre d'impôt s'applique. Dans la mesure où les biens sont transférés aux bénéficiaires, la succession peut demander le transfert libre d'impôt prévu au paragraphe 70(9). Toutefois, quand les bénéficiaires disposent ensuite des biens, comme ils l'ont fait en l'occurrence, ils sont, à titre de propriétaires des biens, redevables des gains en capital résultant de la disposition même si c'est le fiduciaire qui les vend.

Troisième question: Étant donné qu'il a délivré les certificats de décharge, Revenu Canada est-il empêché d'affirmer que le défunt, l'exécutrice testamentaire, qui est aussi fiduciaire, ou les bénéficiaires sont redevables d'un impôt?

Subsidiairement, la demanderesse soutient que le ministre ne peut établir une nouvelle cotisation à l'égard de la demanderesse, vu les certificats de décharge délivrés respectivement le 14 octobre 1980 et le 10 février 1987. Inversement, la défenderesse affirme que la délivrance des certificats de décharge est inapplicable à cette action car ils sont établis au nom de Sharon Boechler personnellement et n'empêchent nullement le ministre de déterminer les obligations fiscales de feu Alexander Boger.

Je suis tout à fait d'accord avec la Cour de l'impôt qui a dit, en première instance, que le fait qu'un certificat de décharge a été délivré à un exécuteur testamentaire de la succession, «représentant personnel», ne libère pas la succession de son obligation en vertu

that if the personal representative does not obtain a certificate as required under subsection 159(2) before the distribution of property over which she had control in her capacity as personal representative, then she will become personally liable for the unpaid taxes, interest and penalties. The estate is by no means relieved of its liability for tax. Put simply, the personal representative remains liable as personal representative, but she is relieved of the personal liability imposed under subsection 159(3). Accordingly, the plaintiff's appeal on this issue is dismissed.

CONCLUSION

The subsection 70(9) roll-over applies to the farm land and equipment passed to the children under the taxpayer's will, as amended by the order, and the plaintiff's appeal with respect to issues #1 and #2 is allowed. I would invite counsel to prepare a draft judgment for my signature in accordance with these reasons. The plaintiff is allowed costs.

de la Loi. Le paragraphe 159(3) porte simplement que si le représentant personnel n'obtient pas un certificat comme l'exige le paragraphe 159(2) avant de répartir les biens placés sous son contrôle en sa qualité de représentant personnel, il est personnellement responsable des impôts, intérêts et pénalités non payés. La succession n'est aucunement libérée de son obligation fiscale. Pour parler simplement, le représentant personnel reste redevable à titre de représentant personnel, mais il est déchargé de son obligation personnelle imposée au paragraphe 159(3). Par conséquent, l'appel de la demanderesse sur ce point est rejeté.

CONCLUSION

Le transfert libre d'impôt prévu au paragraphe 70(9) s'applique à la terre et au matériel agricole transmis aux enfants en vertu du testament du contribuable, modifié par l'ordonnance, et il est fait droit à l'appel de la demanderesse quant à la première et à la deuxième questions. J'inviterais les avocats à préparer un projet de jugement conforme aux présents motifs afin que j'y appose ma signature. Les dépens sont adjugés à la demanderesse.