

T-210-88

T-210-88

Her Majesty the Queen (Plaintiff) (Appellant)

v.

Marcel Dumais (Defendant) (Respondent)

INDEXED AS: DUMAIS v. M.N.R. (T.D.)

Trial Division, Dubé J.—Québec, October 12; Ottawa, November 23, 1989.

Income tax — Income calculation — Capital gains — Effect of Civil Code art. 1292 on liability for taxable capital gain from disposition of real estate part of common property under Quebec matrimonial regime of community of moveables and acquets — Under regime, husband and wife co-owners of land — However, as husband administers community property and has unlimited enjoyment of income produced by community, including capital gain, husband must pay taxes on all capital gains — Wife not liable for tax on capital gain as having no right to freely dispose of income made at time of sale — 1961 Supreme Court of Canada decision in Sura v. The Minister of National Revenue still applicable in spite of 1964 amendments to Civil Code — Taxes should affect all Canadians equally; unfair for taxpayers in one province to be favoured by provincial legislation when dealing with application of Income Tax Act.

The respondent was married in Quebec in 1950 under the legal matrimonial regime of community of property, since renamed community of moveables and acquets. In 1973, the respondent acquired land, part of which he sold in 1982, making a gain of \$63,118, of which \$31,559 was taxable. In his 1982 tax return, the respondent included only half this amount. The Minister reassessed the respondent on the basis that he was liable for taxes on all of the taxable capital gain. This was an appeal from a Tax Court of Canada decision holding that the respondent only owed taxes on half of the taxable capital gain.

Held, the appeal should be allowed.

The question was whether the concept of property in the Act determined the outcome of the case, or whether the *Civil Code* rules (especially article 1292 thereof) governing the community of moveables and acquets took priority. The 1961 decision of the Supreme Court of Canada in *Sura v. The Minister of National Revenue* still applied. In that case, the question was whether, for tax purposes, the income from the community of property resulting from the taxpayer's salary and real estate rentals was the taxpayer's income only, or whether half belonged to his wife. It was first stated that the general policy of the *Income Tax Act* was to impose income tax on the person and not on the property, and that the only person liable to pay tax on income was the person who had absolute enjoyment of it. While it was recognized that the wife was the co-owner of the community assets, the Court found that since she received

Sa Majesté la Reine (demanderesse) (appelante)

c.

Marcel Dumais (défendeur) (intimé)RÉPERTORIÉ: DUMAIS c. M.R.N. (1^{re} INST.)

Section de première instance, juge Dubé—Québec, 12 octobre; Ottawa, 23 novembre 1989.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Gain en capital — Effet de l'art. 1292 du Code civil sur la responsabilité à l'égard de l'impôt sur le gain en capital découlant de la disposition d'un bien immobilier qui faisait partie de la masse commune de biens en vertu du régime matrimonial québécois de la communauté de biens et d'acquêts — En vertu de ce régime, le mari et la femme sont copropriétaires du terrain — Toutefois, puisque le mari administre les biens de la communauté et qu'il a la jouissance sans restrictions des revenus que la communauté produit, dont le gain en capital, il doit payer l'impôt sur tous les gains en capital — La femme n'est pas assujettie à l'impôt sur le gain en capital puisqu'elle n'a pas la libre disposition des revenus réalisés lors de la vente — L'arrêt rendu par la Cour suprême en 1961 dans l'affaire Sura v. The Minister of National Revenue s'applique encore malgré les modifications apportées en 1964 au Code civil — L'impôt devrait atteindre tous les Canadiens également; il est inéquitable que les contribuables d'une province soient favorisés par le biais d'une loi provinciale face à l'application de la Loi de l'impôt sur le revenu.

L'intimé s'est marié au Québec en 1950 sous le régime matrimonial légal de la communauté de biens, qui a changé de nom pour devenir depuis la communauté de meubles et acquêts. En 1973, l'intimé a acquis un terrain dont il a vendu une partie en 1982, réalisant un gain de 63 118 \$ dont la partie imposable était de 31 559 \$. Dans sa déclaration d'impôt de 1982, il a inclu seulement la moitié de cette somme. Le ministre établi une nouvelle cotisation en partant du principe que l'intimé était redevable de l'impôt sur tout le gain en capital imposable. Il s'agit d'un appel formé contre la décision par laquelle la Cour canadienne de l'impôt a statué que l'intimé n'était redevable de l'impôt que sur la moitié du gain en capital imposable.

Jugement: l'appel devrait être accueilli.

Il s'agit de déterminer si la notion de propriété dans la Loi est déterminante du sort du litige, ou si elle est subordonnée aux règles du *Code civil* (particulièrement son article 1292) régissant la communauté de meubles et acquêts. L'arrêt rendu en 1961 par la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Sura c. The Minister of National Revenue* s'applique encore. Dans cette affaire, la question était de savoir si, pour les fins de l'impôt, le revenu de la communauté des biens provenant du salaire et des loyers immobiliers du contribuable était à lui seul, ou si ce revenu était pour moitié celui de sa femme. Il a été tout d'abord énoncé que la *Loi de l'impôt sur le revenu* visait généralement à frapper d'impôt sur le revenu la personne et non les biens, et que seul devait payer l'impôt sur le revenu celui qui en avait la jouissance absolue. Bien qu'on ait reconnu que la femme était copropriétaire des biens de la communauté, la

nothing from the community property before its dissolution, she was not liable to tax on community income.

The issue herein was who made the capital gain and so who was taxable. In spite of a 1964 amendment to the *Civil Code* restricting the husband's power to dispose of common property, he still had the administration of the community property and the unlimited enjoyment of the income produced by the community, including the capital gain. It followed that for a woman married under the community of property, capital gains could not be taxed against her simply because she was the co-owner of property if she had no right to freely dispose of the income made at the time of the sale.

It should also be noted that it would be unfair for taxpayers in one province to be favoured by provincial legislation when dealing with the application of the Act, which should affect all taxpayers equally.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Civil Code of Lower Canada, arts. 1292 (S.Q. 1930-31, c. 101, s. 16; as am. by S.Q. 1964, c. 66, s. 12; 1974, c. 70, s. 443), 1268 to 1450.

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 39, 40(4)(a), 54(c),(e),(f),(h).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

FOLLOWED:

Sura v. The Minister of National Revenue, [1962] S.C.R. 65; (1961), 32 D.L.R. (2d) 282; [1962] C.T.C. 1; 62 DTC 1005.

REVERSED:

Dumais (M.) v. M.N.R., [1988] 1 C.T.C. 2205; 88 DTC 1229.

DISTINGUISHED:

R. v. Poynton, [1972] 3 O.R. 727; (1972), 29 D.L.R. (3d) 389; 9 C.C.C. (2d) 32; [1972] CTC 412; 72 DTC 6329 (C.A.); *R. v. Savage*, [1983] 2 S.C.R. 428; [1983] CTC 393; 83 DTC 5409; 50 N.R. 321; *Gagnon v. The Queen*, [1986] 1 S.C.R. 264; (1986), 25 D.L.R. (4th) 481; [1986] 1 CTC 410; 86 DTC 6179; 65 N.R. 321; 1 R.F.L. (3d) 113.

CONSIDERED:

Laporte, R. v. M.N.R. (1984), 84 DTC 1208; [1984] CTC 2260 (TCC).

REFERRED TO:

MNR v. Faure F., Estate, [1975] CTC 136; 75 DTC 5076; 9 N.R. 61 (F.C.A.); *Curlett v. Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. vii; 62 DTC 1320; *Minister of National Revenue v. Simon et al.*, [1977] 2 S.C.R. 812; (1977), 76 D.L.R. (3d) 562; [1977] CTC 340; 77 DTC

Cour a conclu que puisqu'elle ne touchait aucun revenu des biens de la communauté avant la dissolution de celle-ci, elle n'était pas assujettie à l'impôt sur le revenu de la communauté.

Il y a à déterminer en l'espèce qui a réalisé le gain en capital et par conséquent qui était imposable. En dépit d'une modification apportée en 1964 au *Code civil*, restreignant ainsi le pouvoir du mari de disposer des biens communs, c'est toujours lui qui administre les biens de la communauté et qui a la jouissance sans restrictions des revenus que la communauté produit, dont le gain en capital. Il s'ensuit que pour la femme commune en biens ne peut être assujettie à l'impôt sur le gain en capital du seul fait qu'elle est copropriétaire d'un bien si elle ne jouit pas du droit à la libre disposition des revenus réalisés lors de sa vente.

Il convient de souligner qu'il serait inéquitable que les contribuables d'une province soient favorisés par le biais d'une loi provinciale face à l'application de la Loi, qui doit viser également tous les contribuables canadiens.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Code civil du Bas-Canada, art. 1292 (S.Q. 1930-31, chap. 101, art. 16; mod. par S.Q. 1964, chap. 66, art. 12; 1974, chap. 70, art. 443), 1268 à 1450.

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 39, 40(4)a, 54c,e,f,h).

JURISPRUDENCE

DÉCISION SUIVIE:

Sura v. The Minister of National Revenue, [1962] R.C.S. 65; (1961), 32 D.L.R. (2d) 282; [1962] C.T.C. 1; 62 DTC 1005.

DÉCISION INFIRMÉE:

Dumais (M.) c. M.R.N., [1988] 1 C.T.C. 2205; 88 DTC 1229.

DISTINCTION FAITE AVEC:

R. v. Poynton, [1972] 3 O.R. 727; (1972), 29 D.L.R. (3d) 389; 9 C.C.C. (2d) 32; [1972] CTC 412; 72 DTC 6329 (C.A.); *R. c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428; [1983] CTC 393; 83 DTC 5409; 50 N.R. 321; *Gagnon c. La Reine*, [1986] 1 R.C.S. 264; (1986), 25 D.L.R. (4th) 481; [1986] 1 CTC 410; 86 DTC 6179; 65 N.R. 321; 1 R.F.L. (3d) 113.

DÉCISION EXAMINÉE:

Laporte, R. c. M.R.N. (1984), 84 DTC 1208; [1984] CTC 2260 (CCI).

DÉCISIONS CITÉES:

MRN c. Faure F., succession, [1975] CTC 136; 75 DTC 5076; 9 N.R. 61 (C.A.F.); *Curlett v. Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. vii; 62 DTC 1320; *Ministre du Revenu national c. Simon et autre*, [1977] 2 R.C.S. 812; (1977), 76 D.L.R. (3d) 562; [1977] CTC 340; 77

5228; 15 N.R. 589; 28 R.F.L. 363; *Garant (I) v. The Queen*, [1985] 1 CTC 153; (1985), 86 DTC 6256 (F.C.T.D.); case on appeal A-287-85.

DTC 5228; 15 N.R. 589; 28 R.F.L. 363; *Garant (I) c. La Reine*, [1985] 1 CTC 153; (1985), 86 DTC 6256 (C.F. 1^{re} inst.); dossier en appel A-287-85.

AUTHORS CITED

- Baudouin, Jean-Louis. "Examen Critique de la Réforme sur la Capacité de la Femme Mariée Québécoise" (1965), 43 *Can. Bar Rev.* 393.
- Beauregard, Pierre-Jean. "Interaction du droit civil et de la Loi de l'impôt", *Report of Proceedings of the Thirty-seventh Tax Conference*. Canadian Tax Foundation, 1985.
- Caparros, Ernest. *Les régimes matrimoniaux au Québec*, 3rd ed., Montréal: Wilson & Lafleur, 1985.
- Comtois, Roger. *Traité théorique et pratique de la communauté de biens*, Montréal: Le Recueil de droit et de jurisprudence, 1964.
- Dionne, André and Turcot, Michel. "Aspects fiscaux des diverses étapes de la vie conjugale selon le nouveau droit familial: IV Imposition pendant la durée du régime", [1981] *C.P. du N.* 401.
- Mayrand, Albert. "Commentaires, Impôt sur le revenu—Revenu du mari commun en biens—Nature du droit de la femme sur les biens de la communauté" (1962), 40 *Can. Bar Rev.* 256.
- Pineau, Jean et Burman, Danielle. *Effets du mariage et régimes matrimoniaux*, Montréal: Thémis, 1984.

COUNSEL:

Roger Roy for plaintiff (appellant).
Daniel Dumais for defendant (respondent).

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff (appellant).
Daniel Dumais, Chicoutimi, Québec, for defendant (respondent).

The following is the English version of the reasons for judgment rendered by

DUBÉ J.: This appeal seeks to reverse a decision of the Tax Court of Canada,¹ holding that the respondent only owed tax on half the taxable capital gain from the disposition in 1982 of real estate which was part of the common property under the Quebec matrimonial regime of community of moveables and acquêts.²

¹ *Dumais (M.) v. M.N.R.*, [1988] 1 C.T.C. 2205; 88 DTC 1229.

² *Civil Code of Lower Canada*, arts. 1268 to 1450.

DOCTRINE

- Baudouin, Jean-Louis. «Examen Critique de la Réforme sur la Capacité de la Femme Mariée Québécoise» (1965), 43 *R. du B. Can.* 393.
- Beauregard, Pierre-Jean. «Interaction du droit civil et de la Loi de l'impôt», *Report of Proceedings of the Thirty-seventh Tax Conference*. L'Association Canadienne d'Études Fiscales, 1985.
- Caparros, Ernest. *Les régimes matrimoniaux au Québec*, 3^e éd., Montréal: Wilson & Lafleur, 1985.
- Comtois, Roger. *Traité théorique et pratique de la communauté de biens*, Montréal: Le Recueil de droit et de jurisprudence, 1964.
- Dionne, André et Turcot, Michel. «Aspects fiscaux des diverses étapes de la vie conjugale selon le nouveau droit familial: IV Imposition pendant la durée du régime», [1981] *C.P. du N.* 401.
- Mayrand, Albert. «Commentaires, Impôt sur le revenu—Revenu du mari commun en biens—Nature du droit de la femme sur les biens de la communauté» (1962), 40 *R. du B. Can.* 256.
- Pineau, Jean et Burman, Danielle. *Effets du mariage et régimes matrimoniaux*, Montréal: Thémis, 1984.

AVOCATS:

Roger Roy pour la demanderesse (appelante).
Daniel Dumais pour le défendeur (intimé).

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse (appelante).
Daniel Dumais, Chicoutimi (Québec) pour le défendeur (intimé).

Voici les motifs du jugement rendus en français par

LE JUGE DUBÉ: Cet appel cherche à infirmer une décision de la Cour canadienne de l'impôt¹, selon laquelle l'intimé n'était redevable de l'impôt que sur la moitié du gain en capital imposable provenant de la disposition en 1982 d'un bien immobilier faisant partie de la masse commune de biens en vertu du régime matrimonial québécois de la communauté de meubles et acquêts².

¹ *Dumais (M.) c. M.R.N.*, [1988] 1 C.T.C. 2205; 88 DTC 1229.

² *Code civil du Bas-Canada*, art. 1268 à 1450.

In the appellant's submission, the respondent should be taxed on all the taxable capital gain.

The facts are not in dispute. The respondent was married in 1950 without a marriage contract, when the legal regime was that of community of property. This matrimonial regime has remained unchanged. In 1973, the respondent acquired with the proceeds of his work land, part of which he resold in 1982, making a gain of \$63,118 of which \$31,559 was taxable. In computing his income for the 1982 taxation year, the respondent included half this amount.

The appellant did not dispute that the land should be treated as common property.³

In the subject decision the Court considered that the respondent's wife had become co-owner of the land when it was purchased and still was at the time it was sold. She should then have been taxed on the other half of the taxable capital gain, in accordance with sections 39 *et seq.* of the federal *Income Tax Act*⁴ ("the Act").

Paragraph 39(1)(a) in effect in 1982 read as follows:

39. (1) For the purposes of this Act,

(a) a taxpayer's capital gain for a taxation year from the disposition of any property is his gain for the year determined under this subdivision (to the extent of the amount thereof that would not, if section 3 were read without reference to the expression "other than a taxable capital gain from the disposition of a property" in paragraph (a) thereof and without reference to paragraph (b) thereof, be included in computing his income for the year or any other taxation year) from the disposition of any property of the taxpayer other than . . . [My emphasis.]

Paragraphs 40(4)(a) and 54(e) and (f) referred to by the decision are also concerned with the ideas of capital gain and ownership.

Capital gains were not taxable before the new 1972 Act.

Essentially the question is whether the concept of property in the Act in fact determines the outcome of the case, or whether the rules governing the community of moveables and acquets take

Selon l'appelante, l'intimé doit être imposé sur la totalité du gain en capital imposable.

Les faits ne sont pas contestés. L'intimé s'est marié en 1950 sans contrat de mariage, alors que le régime légal était celui de la communauté de biens. Ce régime matrimonial est demeuré inchangé depuis. En 1973, l'intimé a acquis à même le produit de son travail un terrain dont il a revendu une partie en 1982, réalisant un gain de 63 118 \$ dont la partie imposable était de 31 559 \$. Dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1982, l'intimé n'a inclus que la moitié de cette somme.

L'appelante ne conteste pas la qualification du terrain comme étant un bien commun³.

Dans la décision dont appel, la Cour était d'avis que l'épouse de l'intimé était devenue copropriétaire du terrain au moment de son acquisition et qu'elle l'était encore au moment de sa disposition. Elle devait alors être imposée sur l'autre moitié du gain en capital imposable, conformément aux articles 39 et suivants de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada⁴ (la «Loi»).

L'alinéa 39(1)a) en vigueur en 1982 se lisait comme suit:

39. (1) Aux fins de la présente loi,

a) un gain en capital d'un contribuable, tiré, pour une année d'imposition, de la disposition d'un bien quelconque, désigne le gain, déterminé conformément aux dispositions de la présente sous-section (jusqu'à concurrence du montant de ce gain qui ne serait pas, si l'on supprimait, dans l'alinéa a) de l'article 3, l'expression «autre qu'un gain en capital imposable résultant de la disposition d'un bien» et si l'on supprimait l'alinéa b) de ce même article 3, inclus dans le calcul de son revenu pour l'année ou pour toute autre année d'imposition) que ce contribuable a tiré, pour l'année, de la disposition d'un bien lui appartenant, autre . . . [Mon soulignement.]

Les alinéas 40(4)a) et 54(e) et (f) auxquels réfère le jugement relie également les notions de gain en capital et de propriété.

Les gains en capital n'étaient pas imposables avant la nouvelle Loi de 1972.

Il s'agit essentiellement de déterminer si la notion de propriété dans la Loi est effectivement déterminante du sort du litige, ou bien si elle doit être subordonnée aux règles régissant la commu-

³ Art. 1272 C.C.

⁴ S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended.

³ Art. 1272 C.c.

⁴ S.C. 1970-71-72, chap. 63, tel que modifié.

priority over it. For these purposes the most important of these rules is contained in article 1292 C.C., which since 1974⁵ reads as follows:

Art. 1292. The husband alone administers the property of the community subject to the provisions of article 1293 and articles 1425a and following.

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

The husband cannot, without the concurrence of his wife, dispose by gratuitous title *inter vivos* of the property of the community, except small sums of money and customary presents.

This article does not limit the right of a husband to name an owner under article 2540 or to name a third person beneficiary of annuities, retirement pensions or life insurances, and no compensation is due by reason of the sums or premiums paid out of the property of the community if the beneficiary or owner be the spouse or the children of either the husband or the spouse. [My emphasis.]

The Supreme Court rendered the leading decision on this matter in *Sura v. The Minister of National Revenue*,⁶ which was cited by both parties in support of their respective arguments.

In that case the question was whether, for tax purposes, the income from the community of property resulting from the taxpayer's salary and real estate rentals was the income only of the taxpayer, or whether half the income was the taxpayer's and the other half belonged to his wife.

Speaking for the Court, Taschereau J. revised the definition of the term "income" in the federal statute in effect at that time. He concluded (at page 284 D.L.R.):

Nothing in subsequent amendments of the statute has changed the principle that it is not the ownership of a thing which is taxable but the tax is imposed on a taxpayer and is determined by the income that he receives from his employment, his business, his property, or the property of which he is the legal beneficiary. As Mignault, J., said in *McLeod v. Minister of Customs and Excise*, (1917-27) C.T.C. 290, at page 296:

All this is in accord with the general policy of the Act which imposes the income tax on the person and not on the property.

⁵ [Art. 1292 C.C. as am. by] S.Q. 1974, c. 70, s. 443.

⁶ [1962] S.C.R. 65; (1961), 32 D.L.R. (2d) 282; [1962] C.T.C. 1; 62 DTC 1005.

nauté de meubles et acquêts. Pour les fins de la présente, la plus importante de ces règles se trouve à l'article 1292 C.c. lequel depuis 1974⁵ se lit comme suit:

Art. 1292. Le mari administre seul les biens de la communauté sous réserve de dispositions de l'article 1293 et des articles 1425a et suivants.

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

Le mari ne peut, sans le concours de sa femme, disposer entre vifs à titre gratuit des biens de la communauté, excepté de sommes modiques et de présents d'usage.

Le présent article ne limite pas le droit d'un mari de désigner un propriétaire selon l'article 2540 ou de désigner un tiers bénéficiaire d'une rente, d'une pension de retraite ou d'une assurance sur la vie, et aucune récompense n'est due en raison des sommes ou primes payées à même les biens de la communauté si le conjoint ou les enfants du mari ou du conjoint sont bénéficiaires ou propriétaires. [Mon soulignement.]

La Cour suprême a rendu la décision fondamentale en ce domaine dans *Sura v. The Minister of National Revenue*⁶, laquelle a été citée par les deux parties pour étoffer leurs prétentions respectives.

Dans cette affaire, la question était de savoir si, pour les fins d'impôt, le revenu de la communauté de biens provenant du salaire du contribuable et des loyers immobiliers était le revenu seul de celui-ci, ou si ce revenu était pour moitié le revenu du contribuable et pour l'autre moitié le revenu de sa femme.

Au nom de la Cour, le juge Taschereau a révisé la définition du terme «revenu» dans la loi fédérale en vigueur à l'époque. Il conclut (à la page 68 R.C.S.):

Rien dans les amendements subséquents apportés à la loi, ne change le principe que ce n'est pas la propriété d'un bien qui est taxable, mais que la taxe est imposée sur un contribuable, et est déterminée par le revenu que l'emploi, les entreprises, les biens, ou la propriété procurent à celui qui en est le bénéficiaire légal. Comme l'a dit M. le Juge Mignault dans la cause de *McLeod v. Minister of Customs and Excise* ([1926] S.C.R. 457 à la p. 464, 1 D.T.C. 85 (1917-27) C.T.C. 290):

All of this in accord with the general policy of the Act which imposes the Income Tax on the person and not on the property.

⁵ [Art. 1292 C.c. mod. par] L.Q. 1974, chap. 70, art. 443.

⁶ [1962] R.C.S. 65; (1961), 32 D.L.R. (2d) 282; [1962] C.T.C. 1; 62 DTC 1005.

That proposition cannot be doubted and without any hesitation or reservation it must be accepted that only the person who has the absolute enjoyment of the income is liable to pay the tax without any regard whatsoever to any restraint that there might be on his right to free disposition of the income (Vide *Robertson Ltd. v. M.N.R.* ([1944] Ex.C.R. 170 at p. 180, 2 D.T.C. 655, [1944] C.T.C. 75)):

On the nature of the community of property, Taschereau J. said (at pages 285-286 D.L.R.):

This system of community recognizes that the husband is paramount in the administration of the property. It is the intention of the Legislature under art. 1292 that the husband is the sole administrator of the community property. He can sell it, alienate it and hypothecate it without the concurrence of his wife.

He alone can dispose of this income, he alone has the unrestrained enjoyment thereof and nothing can go out of the common fund except at his behest. He receives for himself and not as a mandatary or trustee for the benefit of his wife. The latter does not obtain any income therefrom and the benefit to her results from the increase of the community of which she is a co-owner and in which she has an eventual right on its future distribution.

The fact that the husband has a leading part to play does not give him a sole right of ownership over the community property. Indeed, Taschereau J. expressly rejected this theory.⁷ In common with various writers cited, he considered (at pages 286-287 D.L.R.):

Under the authorities, that the husband and wife are co-owners of the assets of the community admits of no doubt and despite the doubts that some authors may entertain, I think that it is now universally recognized that that is the rule which must now govern us.

If it were otherwise, and if the wife was not the co-owner of the common property, she would have to pay on the dissolution of the community succession duty because in that case there would be a passing of property coming to her from her husband. But that is not so because there is not passing of property but a division under which she takes the part belongs to her, and which belongs to her from the time of the marriage. What she receives does not come from the estate of her husband. See also the following authorities to the same effect: 21 Laurent, Civil Law, pp. 224-5; 8 Planiol & Ripert, Civil Law (1957), pp. 328, 331, 704; 3 Jossierand, Civil Law (1933), No. 14; 9 Huc, Civil Code (1896), No. 72; 5 Marcade, Civil Law, 7th ed., p. 444; 14 Durantont, French Law, p. 105.

However, the fact that the wife was co-owner of the common property is not conclusive as to income from the community for tax purposes.

⁷ At pages 288-289 D.L.R.

On ne peut pas plus mettre en doute cette proposition, qu'on peut entretenir la moindre hésitation pour admettre, sans réserve, que seul doit payer l'impôt sur le revenu, celui qui en a la jouissance absolue, entachée d'aucune restriction concernant la libre disposition qu'il juge à propos d'en faire. (Vide *Robertson Ltd. v. M.N.R.* ([1944] Ex.C.R. 170 à la p. 180, 2 D.T.C. 655, [1944] C.T.C. 75.))

Quant à la nature de la communauté de biens, le juge Taschereau constate (à la page 69 R.C.S.):

Ce régime de communauté assure la prépondérance du mari dans l'administration des biens. Comme conséquence de la volonté du législateur (art. 1292), le mari seul administre les biens de la communauté. Il peut les vendre, aliéner et hypothéquer, sans le concours de sa femme.

Lui seul peut disposer de ces revenus, lui seul en a la jouissance sans restrictions, et rien ne peut sortir du fonds commun à moins que ce ne soit comme résultat de l'expression de sa volonté. Il reçoit pour lui, et nullement comme mandataire ou fiduciaire pour le bénéficiaire de son épouse. Cette dernière ne retire aucun revenu, et son bénéfice consiste dans l'augmentation des biens communs dont elle est copropriétaire et dans lesquels elle a un droit éventuel au partage futur.

Cette prépondérance du mari ne lui conférerait pas un droit de propriété unique sur les biens de la communauté. En fait, le juge Taschereau a explicitement rejeté cette théorie⁷. À l'instar de plusieurs auteurs cités il était d'avis (aux pages 70 et 71 R.C.S.):

Que le mari et la femme soient *copropriétaires* des biens de la communauté, ne peut faire, il me semble, aucun doute dans l'esprit des juristes. Malgré les hésitations qu'ont pu entretenir certains auteurs, je crois qu'il est maintenant universellement admis que c'est bien là la règle qui doit nous régir.

S'il en était autrement, et si la femme n'était pas copropriétaire des biens communs, elle aurait à payer, lors de la dissolution de la communauté, des droits de succession, car il s'agirait alors d'une transmission de biens lui venant de son mari. Mais, il n'en est pas ainsi, car il n'y a pas de *transmission* mais un partage, où elle prend la part qui lui revient et qui lui appartient depuis le mariage. Ce qu'elle reçoit ne provient pas du patrimoine de son époux. Vide également les autorités suivantes qui sont au même effet:—LAURENT, Principes de Droit Civil, vol. 21, pp. 224-225; PLANIOL et RIPERT, (Boulangier) Traité Pratique de Droit Civil, 1957, vol. 8, pp. 328, 331, 704; JOSSERAND, Cours de Droit Civil, 1933, vol. 3, n° 14; HUC, Code Civil, 1896, vol. 9, n° 72; MARCADE, Droit Civil, 7^e éd., vol. 5, p. 444; DURANTON, Cours de Droit Français, vol. 14, p. 105.

Cependant, le fait que l'épouse était copropriétaire des biens communs n'était pas déterminant à l'égard du revenu de la communauté pour les fins

⁷ Aux p. 72-73 R.C.S.

Taschereau J. explained this apparent dichotomy as follows [at page 288 D.L.R.]:

... it is equally true that she has not got the ordinary rights that attach to ownership: art. 406 C.C. Her right is unformed, dismembered and inferior to that which a person who has the bare right of property and another the beneficial right. Her right is stagnant and almost sterile because no benefit accrues therefrom during the joint lives of the parties. It is not until the dissolution of the community that the wife is vested with the full power of ownership which includes the *jus utendi, fruendi et abutendi*, of which her married status temporarily deprives her.

That is why the wife gets no revenue from the community property of which the husband is the sole administrator (art. 1292), without the necessity, generally speaking, of obtaining her husband's consent. All the income belongs to them but he has the right to dispose of it and alienate it even by way of gift subject to the restraint of the law: art. 1292. It therefore follows that the wife obtains no income from the community property. She has no "salary", wages or other remuneration" and nothing accrues to her from "businesses, property and offices and employments". That of course is exactly what is taxable.

The Act, as I have already stated is not concerned with the capital or ownership of things, it is directed at the person and the amount of tax is determined by the benefits that are received. If the wife receives nothing coming from the community property it follows that the treasury cannot claim anything from her.

According to counsel for the respondent, the conclusions in *Sura* were influenced by article 1292 C.C., the version of which was in effect in 1962⁸ provided that the husband was completely free to dispose of community property without the concurrence of his wife. These conclusions were limited by the amendment introduced in 1964,⁹ which is included in the wording set out above, because the disposition of community property was made conditional on concurrence by the wife. He concluded that *Sura* accordingly only applies to income from property or a business, not to a capital gain.

Counsel also pointed out that when this judgment was rendered the concept of the right of ownership of property did not exist in the Act. Capital gains were not taxable. However, since 1972 federal tax legislation has clearly taxed the owner of a capital gain made on the sale of property disposed of. In his submission, concluding otherwise would deprive of all meaning the words "of the taxpayer" in paragraph 39(1)(a) and

⁸ S.Q. 1930-31, c. 101, s. 16.

⁹ [Art. 1292 C.C. as am. by] S.Q. 1964, c. 66, s. 12.

d'impôt. Le juge Taschereau explique cette dichotomie apparente comme suit [à la page 72 R.C.S.]:

il est également vrai qu'elle n'a pas l'exercice de la plénitude des droits que confère normalement la propriété (C.C. 406). Son droit est informe, démembré, inférieur même à celui de quelqu'un qui a la nue propriété d'un bien et dont un autre a l'usufruit. Il est stagnant, presque stérile, parce qu'improductif durant la vie du conjoint. Ce n'est qu'à la dissolution de la communauté que la femme sera investie de la plénitude de son droit de propriété, qui comporte le *jus utendi, fruendi et abutendi*, dont sa condition maritale l'avait temporairement dépouillée.

C'est ainsi qu'elle ne retire aucun revenu des biens de la communauté, dont le mari est le seul administrateur (C.C. 1292), sans qu'il ait besoin, d'une façon générale, d'obtenir le concours de son épouse. Tous les revenus sont les siens dont il peut disposer, qu'il peut aliéner, même à titre gratuit, sauf les restrictions imposées par la loi (C.C. 1292). Il résulte que la femme ne touche aucun revenu des biens communs, qu'elle n'a «aucun traitement, salaire ou rémunération», que rien ne lui «provient d'entreprises, de biens, de charges ou d'emplois». Or, c'est précisément ce qui est taxable.

La loi, comme je l'ai signalé antérieurement, ne recherche pas le capital ou la propriété d'un bien. Elle s'adresse à la personne, et le montant de l'impôt est déterminé par les bénéfices qu'elle recueille.

Selon le procureur de l'intimé, les conclusions de *Sura* ont été influencées par l'article 1292 C.c. dont la version en vigueur en 1962⁸ prévoyait la complète liberté de l'époux de disposer des biens communs sans le concours de son épouse. Ces conclusions sont atténuées par la modification introduite en 1964⁹, laquelle est comprise dans le texte reproduit ci-dessus, parce que la disposition des immeubles de la communauté est devenue conditionnelle au concours de l'épouse. Il conclut que *Sura* ne devrait donc valoir qu'à l'égard du revenu de biens et d'entreprise et non relativement au gain en capital.

Il invoque aussi le fait qu'au moment où ce jugement fut rendu, la notion de droit de propriété d'un bien n'existait pas dans la Loi. Le gain en capital n'était pas imposable. Depuis 1972, cependant, la législation fiscale fédérale impose nettement au propriétaire le gain en capital réalisé sur la vente des biens dont il y a eu disposition. Selon lui, conclure autrement viderait de sens les termes «appartenant» à l'alinéa 39(1)(a), et «acquis» dans

⁸ S.Q. 1930-31, chap. 101, art. 16.

⁹ [Art. 1292 C.c. mod. par] S.Q. 1964, chap. 66, art. 12.

“acquire” throughout the part of the Act dealing with capital gains: it would therefore be wrong in law to argue that taxation of a capital gain is to be determined in accordance with the right to the proceeds of disposition of the property, rather than the right to ownership of the property.

In support of his arguments he cited *Laporte, R. v. M.N.R.*,¹⁰ an earlier decision of the same judge of the Tax Court of Canada on which the decision which is the subject of the appeal at bar was based. In that case it was held that the shares on which the capital gain was made were common property and so jointly owned by husband and wife. After reviewing paragraph 39(1)(a) *et seq.* of the Act, the Court concluded (at page 1218 DTC):

It seems clear from reading these provisions, and others not cited, that the taxpayer, in order to be subject to taxation for a capital gain, must be the owner of the property of which there was a disposition (real or presumed).

Additionally, in the submission of the respondent, in determining taxable income s. 3(b) establishes that a capital gain is considered as income, just as any other income. The respondent further alleged, relying on *Sura* and *James B. McLeod*, that the *Income Tax Act* does not seek to tax ownership, but the beneficiary of the property.

When in 1972 the legislator, in the new *Income Tax Act*, laid down as the fundamental rule for taxing a capital gain that the taxpayer must be the owner of the property which was disposed of, did he not lay down a *sine qua non* condition?—and should the Court not take this into account in interpreting the Act?

The Court is strictly bound by the wording of the Act, and must conclude that under these sections the capital gain resulting from the disposition of common property must be taxed in the hands of the owners of the property, that is the two spouses. Although s. 3(b) determines taxable income, ss. 39(1)(a), 40(4)(a) and 54(c) and (f) determine who should bear the burden of the tax, namely the owner. In fact, s. 3(b) assumes that the taxpayer who is taxed on a capital gain was the owner of the property which was disposed of. In interpreting s. 3(b), reference must be had to ss. 39 *et seq.*, including the condition of ownership of the property.

Counsel for the respondent also cited a scholarly article¹¹ which concludes that *Sura* is not applicable to a capital gain (at page 420):

¹⁰ (1984), 84 DTC 1208; [1984] CTC 2260 (TCC), case on appeal T-959-84.

¹¹ André Dionne and Michel Turcot, “Aspects fiscaux des diverses étapes de la vie conjugale selon le nouveau droit familial: IV Imposition pendant la durée du régime”, [1981] *C.P. du N.* 401, at p. 411.

toute la partie de la Loi qui s’applique au gain en capital: il serait donc mal fondé en droit de prétendre que l’imposition du gain en capital est déterminée en fonction du droit au produit de la disposition du bien plutôt que du droit à la propriété du bien.

À l’appui de ses prétentions, il cite *Laporte, R. c. M.R.N.*¹⁰, une décision antérieure du même juge de la Cour canadienne de l’impôt sur laquelle se base le jugement faisant l’objet du présent appel. Dans cette affaire il a été décidé que les actions donnant lieu au gain en capital étaient des biens communs, donc la copropriété des époux. Après révision de l’alinéa 39(1)(a) et des articles suivants de la Loi, la Cour a conclu (aux pages 1229-1230 DTC):

Il appert clairement à la lecture de ces dispositions et aussi de d’autres non-citées que le contribuable, pour être sujet à la taxation d’un gain en capital, doit être propriétaire du bien dont il y a disposition (réelle ou présumée).

De plus selon l’intimé en établissant le revenu imposable, la disposition 3(b) établi que le gain en capital est considéré comme revenu au même titre que les autres revenus. L’intimé allègue également en s’appuyant sur les affaires *Sura* et *James B. McLeod* que la *Loi de l’impôt sur le revenu* ne cherche pas à imposer la propriété, mais le bénéficiaire du bien.

Lorsqu’en 1972, le législateur, dans la nouvelle *Loi de l’impôt sur le revenu*, pose comme critère fondamental de la taxation d’un gain en capital que le contribuable doit être propriétaire du bien dont il y a disposition, ne vient-il pas poser une condition *sine qua non*? Et la Cour n’aurait-elle pas à tenir compte en interprétant la loi?

La Cour étant strictement liée par le texte de la loi doit conclure que selon ces articles, le gain en capital résultant de la disposition d’un bien commun doit être taxé entre les mains des propriétaires du bien donc entre les mains des deux époux. Même si l’article 3(b) détermine le revenu taxable, les articles 39(1)(a), 40(4)(a), 54(c) et (f) déterminent eux qui doit porter le fardeau de la taxe, c’est le propriétaire. L’article 3(b), en fait, assume que le contribuable imposé sur un gain en capital était propriétaire du bien dont il y a eu disposition. En interprétant l’article 3(b) en effet on doit tenir compte de l’article 39 et suivants, incluant la condition de la propriété du bien.

Le procureur de l’intimé invoque également un article de doctrine¹¹ qui conclut à la non-applicabilité de l’arrêt *Sura* à l’égard du gain en capital (à la page 420):

¹⁰ (1984), 84 DTC 1208; [1984] CTC 2260 (CCI), dossier en appel T-959-84.

¹¹ André Dionne et Michel Turcot «Aspects fiscaux des diverses étapes de la vie conjugale selon le nouveau droit familial: IV Imposition pendant la durée du régime», [1981] *C.P. du N.* 401, à la p. 411.

119. . . . The capital gain should be adjusted in accordance with the right of ownership as determined by the rules of the *Civil Code*. As Taschereau J. very clearly stated that at that period husband and wife were already regarded as co-owners of the common property, it follows that the capital gain should be divided between them.

For all these reasons, he doubted that Taschereau J. would come to the same conclusions today as he did in 1962. He argued that the respondent should be given the benefit of this doubt and urged the Court to be cautious before applying *Sura* to the case at bar.

Counsel for the appellant, for his part, contended that the conclusions in *Sura* are as applicable now as they were in 1962. In the case at bar, as in *Sura*, the fact that the spouses may be designated co-owners of the common property is not conclusive. Further, not all courts have so designated them.¹² The point at issue is not whether there was co-ownership, but rather to determine who has enjoyment of the property and can dispose of it.

In his submission, the change made to article 1292 C.C. in 1964 does not have the effect of reducing the husband's powers. The situation as to common property was only altered in relation to the disposition of real property. It is still the husband who has the right and power to sell common property and to administer income resulting from its sale by himself. It is still he who is the legal beneficiary in the sense mentioned in *Sura*.

As he saw it, the central point is whether the addition of capital gains to the Act altered the system of taxation existing at the time of *Sura*. He suggested that a negative answer may be inferred from the fact that the Act then in effect contained several provisions relating the concept of acquisition to the allocation of capital cost, depreciation and so on. By failing to divide the (presumed) depreciation between the spouses who were co-owners of the property, *Sura* implicitly recognized that income from the property belonged solely to the administrator of the community.

He considered that although paragraph 39(1)(a) speaks of property "of" the taxpayer, the

¹² *MNR v. Faure F., Estate*, [1975] CTC 136; 75 DTC 5076; 9 N.R. 61 (F.C.A.), at pp. 146-147 CTC (reasons of Pratte J.).

119. . . . En effet, le gain en capital devrait s'ajuster en fonction du droit de propriété déterminé selon les règles du *Code civil*. Comme le juge Taschereau affirme de façon très nette que les époux étaient déjà à cette époque considérés comme copropriétaires des biens communs, il résulte que le gain en capital devrait être partagé entre le mari et la femme.

Pour toutes ces raisons, il doute que le juge Taschereau tiendrait aujourd'hui les mêmes propos qu'en 1962. Il prétend que l'intimé doit bénéficier de ce doute, et invite la Cour à faire montre de prudence avant d'appliquer *Sura* au cas présent.

De son côté, le procureur de l'appelante prétend que les conclusions de l'arrêt *Sura* sont aussi applicables aujourd'hui qu'elles l'étaient en 1962. Dans le cas présent, comme dans *Sura*, le fait que les époux peuvent être désignés copropriétaires des biens communs n'est pas déterminant. D'ailleurs cette désignation ne fait pas l'unanimité dans la jurisprudence¹². Le point en litige n'est pas de savoir s'il y a copropriété, il s'agit plutôt de déterminer qui a la jouissance des biens et qui peut en disposer.

Selon lui, la modification apportée à l'article 1292 C.c. en 1964 n'a pas eu pour effet de réduire les pouvoirs du mari. La situation relativement aux biens communs n'a été altérée qu'à l'égard de la disposition des biens immeubles. C'est toujours le mari qui a le droit et le pouvoir de vendre les biens communs et d'administrer seul le revenu provenant de leur disposition. C'est toujours lui qui en est le bénéficiaire légal au sens soulevé dans *Sura*.

À son dire, la question centrale est de savoir si l'ajout du gain en capital à la Loi a modifié le système d'imposition existant à l'époque de *Sura*. Il suggère qu'une réponse négative s'infère du fait que la Loi alors en vigueur comprenait plusieurs dispositions où la notion d'acquisition était liée à l'allocation du coût en capital, la dépréciation, etc. En omettant de partager la dépréciation (présu- mée) entre les époux copropriétaires des immeu- bles, l'arrêt *Sura* a implicitement reconnu que le revenu provenant de bien était le revenu seul de l'administrateur de la communauté.

Il considère que même si l'alinéa 39(1)a) parle de bien «appartenant» au contribuable, l'aspect le

¹² *MRN c. Faure F., succession*, [1975] CTC 136; 75 DTC 5076; 9 N.R. 61 (C.A.F.), aux p. 146-147 CTC (motifs de Pratte J.).

most important aspect of the section is that the person who makes a capital gain is the one who derives benefit or gain from the sale. Further, as the respondent was at least co-owner of the property, it was his within the meaning of paragraph 39(1)(a): 100 per cent of the gain made on the sale must accordingly be assessed, because he alone had enjoyment and the free right to dispose of it.

The appellant referred also to a judgment of the Ontario Court of Appeal, *R. v. Poynton*,¹³ where the Court had to determine whether money obtained by fraud was taxable as income. The Court concluded that the fraudulent party should be taxed. It gave the word "income" the following meaning (at page 732 O.R.):

The question is what quality must be attached to a profit, gain or benefit before it can be characterized as "income" for the purpose of taxation? There is no doubt that the word "income" in the *Income Tax Act* is sufficiently wide to include money other than that received from *bona fide* transactions.

The same Court also held that it was not ownership of the income that was conclusive, but enjoyment of it. Referring to *Curlett*,¹⁴ a judgment of the Supreme Court of Canada, it noted (at page 736 O.R.):

The Court in holding that the moneys constituted income in the hands of Curlett did so in the face of his defence that he was under a duty to account and that his entitlement was not absolute. The principle to be elicited from the judgment, as I apprehend it, is that strict legal ownership is not the exclusive test of taxability but that a Court in determining what is income for taxation purposes must have regard to the circumstances surrounding the actual receipt of the money and the manner in which it is held.

The appellant contended that the reasoning in *Poynton* has been approved by the Supreme Court of Canada at least twice.¹⁵ It should however be noted that the circumstances of these two cases and of *Poynton* are considerably different from those of the case at bar.

¹³ [1972] 3 O.R. 727; (1972), 29 D.L.R. (3d) 389; 9 C.C.C. (2d) 32; [1972] CTC 412; 72 DTC 6329 (C.A.).

¹⁴ *Curlett v. Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. vii; 62 DTC 1320.

¹⁵ *R. v. Savage*, [1983] 2 S.C.R. 428; [1983] CTC 393; 83 DTC 5409; 50 N.R. 321, at p. 441, S.C.R.; *Gagnon v. The Queen*, [1986] 1 S.C.R. 264; (1986), 25 D.L.R. (4th) 481; [1986] 1 CTC 410; 86 DTC 6179; 65 N.R. 321; 1 R.F.L. (3d) 113, at p. 275, S.C.R.

plus important de l'article, c'est que la personne qui réalise un gain en capital est celle qui tire un bénéfice ou un gain de la disposition. De plus, l'intimé ayant été au moins copropriétaire du bien, ce bien lui appartenait au sens de l'alinéa 39(1)a): le gain réalisé sur la disposition doit donc être évalué à 100 % parce que lui seul en a la jouissance et la libre disposition.

L'appelante se réfère également à un arrêt de la Cour d'appel d'Ontario, *R. v. Poynton*¹³, où il fallait déterminer si des sommes obtenues par fraude étaient imposables à titre de revenu. La Cour a conclu que le fraudeur devait effectivement être imposé. Elle attribuait le sens suivant au terme «*income*» (à la page 732 O.R.):

[TRADUCTION] La question est de savoir comment il faut désigner un profit, un gain ou un bénéfice avant qu'il puisse être qualifié de «revenu» pour fins d'imposition. Il ne fait aucun doute que le mot «revenu» figurant dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* a une portée suffisamment étendue pour inclure des sommes d'argent autres que celles provenant d'opérations conclues de bonne foi.

Cette même Cour a également déterminé que ce n'était pas la propriété du revenu qui était déterminante, mais plutôt la jouissance du revenu. Se référant à l'arrêt *Curlett*¹⁴ de la Cour suprême du Canada, elle constata (à la page 736 O.R.):

[TRADUCTION] La Cour a statué que les sommes d'argent constituaient un revenu de Curlett en dépit de son moyen de défense selon lequel il avait une obligation de rendre compte et son droit n'était pas absolu. Le principe qui se dégage du jugement, selon moi, est que le droit strict de propriété n'est pas l'unique critère de l'assujettissement à l'impôt et qu'en déterminant ce qui constitue un revenu pour fins d'imposition, un tribunal doit tenir compte des circonstances entourant la réception de l'argent et de la façon dont celui-ci est détenu.

L'appelante soutient que le raisonnement dans *Poynton* a reçu l'approbation de la Cour suprême du Canada à au moins deux reprises¹⁵. Il convient de noter, cependant, que les contextes de ces deux arrêts et de *Poynton*, diffèrent sensiblement de celui de la présente affaire.

¹³ [1972] 3 O.R. 727; (1972), 29 D.L.R. (3d) 389; 9 C.C.C. (2d) 32; [1972] CTC 412; 72 DTC 6329 (C.A.).

¹⁴ *Curlett v. Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. vii; 62 DTC 1320.

¹⁵ *R. c. Savage*, [1983] 2 R.C.S. 428; [1983] CTC 393; 83 DTC 5409; 50 N.R. 321, à la p. 441, R.C.S.; *Gagnon c. La Reine*, [1986] 1 R.C.S. 264; (1986), 25 D.L.R. (4th) 481; [1986] 1 CTC 410; 86 DTC 6179; 65 N.R. 321; 1 R.F.L. (3d) 113, à la p. 275, R.C.S.

In my opinion, the question here is not as to whether income exists within the meaning of the Act. No one disputes that the capital gain is income. The issue is to determine who made this gain, and so who is taxable. In order to resolve this issue, it is not necessary to reopen the discussion of the right of ownership of common property. Even if it is true that this discussion is not entirely closed,¹⁶ I think it is clear that the weight of judicial¹⁷ and academic¹⁸ authority concludes that there is co-ownership of common property. I see no need to reach a different conclusion, in view of the decision toward which I am tending.

As regards article 1292 C.C., I do not see the 1964 amendment as conclusive. I agree that when the Supreme Court of Canada handed down its judgment in *Sura*, the scope of the husband's power to dispose of common property was wider than it now is after that amendment. However, neither the amendment nor the original version dealt with the right of ownership. Quebec writers are agreed that the legislator's purpose was actually to remove the husband's leading role and to require that both spouses participate in the disposition of certain types of property, all in the interests of the community.¹⁹

¹⁶ *MNR v. Faure F., Estate, supra*, note 12; Comtois, Roger, *Traité théorique et pratique de la communauté de biens*, Montréal, Le Recueil de droit et de jurisprudence, 1964, at pp. 23-56; J. Pineau and D. Burman, *Effets du mariage et régimes matrimoniaux*, Montréal, Thémis, 1984, at pp. 229-230.

¹⁷ *Sura v. The Minister of National Revenue, supra*, note 6; *Minister of National Revenue v. Simon et al.*, [1977] 2 S.C.R. 812; (1977), 76 D.L.R. (3d) 562; [1977] CTC 340; 77 DTC 5228; 15 N.R. 589; 28 R.F.L. 363, at pp. 813-814 S.C.R.; *Laporte, R. v. M.N.R., supra*, note 10; *Garant (I) v. The Queen*, [1985] 1 CTC 153; (1985), 86 DTC 6256 (F.C.T.D.), at p. 6258 DTC, case on appeal A-287-85.

¹⁸ *Sura v. The Minister of National Revenue, supra*, note 6 at pp. 286-287 D.L.R.; J.-L. Baudouin, "Examen Critique de la Réforme sur la Capacité de la Femme Mariée Québécoise" (1965), 43 *Can. Bar Rev.* 393, at p. 409; A. Mayrand "Commentaires"—Impôt sur le revenu—Revenu du mari commun en biens—Nature du droit de la femme sur les biens de la communauté (1962), 40 *Can. Bar Rev.* 256, at pp. 258-259; P.-J. Beauregard, "Interaction du droit civil et de la Loi de l'impôt", *Report of Proceedings of the Thirty-seventh Tax Conference*, 1985.

¹⁹ J.-L. Baudouin, *op. cit.*, note 18, at pp. 408-409; E. Caparros, *Les régimes matrimoniaux au Québec*, 3rd ed., Montréal, Wilson & Lafleur, 1985, at p. 235.

À mon sens, il ne s'agit pas ici de déterminer s'il existe un revenu au sens de la Loi. Personne ne conteste le fait que le gain en capital constitue un revenu. Le litige concerne l'identification de la personne qui a réalisé ce gain et qui, de ce fait, est imposable. La résolution du présent litige ne nécessite pas la réouverture du débat relativement au droit de propriété des biens communs. Même s'il est vrai que ce débat n'est pas entièrement clos¹⁶, il m'appert évident qu'une prépondérance d'autorités jurisprudentielles¹⁷ et doctrinales¹⁸ conclut à la copropriété des biens communs. Je ne vois pas la nécessité de conclure différemment, vu la décision vers laquelle je me dirige.

Quant à l'article 1292 C.c. je n'accorde pas une importance déterminante à la modification de 1964. J'en conviens qu'au moment où la Cour suprême du Canada s'est prononcée dans *Sura*, l'étendue du pouvoir du mari quant à la disposition de biens communs était plus considérable qu'à la suite de cette modification. Cependant, l'amendement, pas plus que la version originale d'ailleurs, ne s'adressait au droit de propriété. Les auteurs québécois reconnaissent que le législateur cherchait plutôt à faire disparaître la pré-éminence du mari et à exiger l'intervention des deux époux à l'égard des actes de disposition de certains biens, le tout dans l'intérêt de la communauté¹⁹.

¹⁶ *MRN c. Faure, F., succession, supra*, note 12; Comtois, Roger, *Traité théorique et pratique de la communauté de biens*, Montréal, Le Recueil de droit et de jurisprudence, 1964, aux pages 23 à 56; Pineau, J. et D. Burman, *Effets du mariage et régimes matrimoniaux*, Montréal, Thémis, 1984, aux p. 229-230.

¹⁷ *Sura v. The Minister of National Revenue, supra*, note 6; *Ministre du Revenu national c. Simon et autre*, [1977] 2 R.C.S. 812; (1977), 76 D.L.R. (3d) 562; [1977] CTC 340; 77 DTC 5228; 15 N.R. 589; 28 R.F.L. 363, aux p. 813-814 R.C.S.; *Laporte, R. c. M.R.N.*, supra, note 10; *Garant (I) c. La Reine*, [1985] 1 CTC 153; (1985) 86 DTC 6256 (C.F. 1^{re} inst.), à la p. 6258 DTC, dossier en appel A-287-85.

¹⁸ *Sura v. The Minister of National Revenue, supra*, note 6, aux pp. 70-71 R.C.S.; Baudouin, J.-L. «Examen Critique de la Réforme sur la Capacité de la Femme Mariée Québécoise» (1965), 43 *R. du B. Can.* 393, à la p. 409; Mayrand, A. «Commentaires» Impôt sur le revenu—Revenu du mari commun en biens—Nature du droit de la femme sur les biens de la communauté (1962), 40 *R. du B. Can.* 256 aux p. 258-259; Beauregard, P.-J. «Interaction du droit civil et de la Loi de l'impôt», *Report of Proceedings of the Thirty-seventh Tax Conference*, 1985.

¹⁹ Baudouin, J.-L., *op. cit.*, note 18, aux p. 408-409; Caparros, E. *Les régimes matrimoniaux au Québec*, 3^e édition, Montréal, Wilson & Lafleur, 1985, à la p. 235.

Having said that, it is worth repeating the following observations of Taschereau J., which convince me that the express introduction of the concept of ownership into tax legislation does not affect the application of his conclusions about capital gains. He said (at pages 284-288 D.L.R.):

... the tax is imposed on a taxpayer and is determined by the income that he receives from his employment, his business, his property or the property of which he is the legal beneficiary.

... only the person who has the absolute enjoyment of the income is liable to pay the tax without any regard whatsoever to any restraint that there might be on his right to free disposition of the income.

He alone can dispose of this income, he alone has the unrestrained enjoyment thereof and nothing can go out of the common fund except at his behest.

All the income belongs to them. It therefore follows that the wife obtains no income from the community property. She has no "salary, wages or other remuneration" and nothing accrues to her from businesses, property and offices and employments". That of course is exactly what is taxable. [My emphasis.]

These remarks by the learned judge are directed in the clearest possible way at the legal beneficiary of the income, not the owner or owners of the property from which that income is derived. None of the amendments made to article 1292 C.C. has altered the identity of the person who has this function: it is still the husband who administers the community property, and it is therefore still the husband who has the unlimited enjoyment of the income produced by the community, including the capital gain. It follows that for a woman married in community of property, a capital gain cannot be taxed simply because she is co-owner of property, if she has no right to freely dispose of the income made at the time of sale.

This conclusion is strengthened by a close reading of paragraphs 54(c) and (h) of the Act, which reads as follows:

54. ...

(c) "disposition" of any property, except as expressly otherwise provided, includes

(i) any transaction or event entitling a taxpayer to proceeds of disposition of property,

(h) "proceeds of disposition" of property includes,

(i) the sale price of property that has been sold,

Ceci étant dit, il convient de réitérer les propos suivants du juge Taschereau, lesquels me convainquent que l'introduction explicite de la notion de propriété dans la législation fiscale n'affecte pas l'application de ses conclusions au gain en capital. Il affirme (aux pages 68 à 72 R.C.S.):

... la taxe est imposée sur un contribuable, et est déterminée par le revenu que l'emploi, les entreprises, les biens ou la propriété procurent à celui qui en est le bénéficiaire légal.

... seul doit payer l'impôt sur le revenu, celui qui en a la jouissance absolue, entachée d'aucune restriction concernant la libre disposition qu'il juge à propos d'en faire.

Lui seul peut disposer de ces revenus, lui seul en a la jouissance sans restrictions, et rien ne peut sortir du fonds commun à moins que ce ne soit comme résultat de l'expression de sa volonté.

Tous les revenus sont les siens ... Il résulte que la femme ne touche aucun revenu des biens communs, qu'elle n'a «aucun traitement, salaire ou rémunération», que rien ne lui «provient d'entreprises, de biens, de charges ou d'emplois». Or, c'est précisément ce qui est taxable. [Mon soulignement.]

Ces remarques du savant juge visent, on ne peut plus clairement, le bénéficiaire légal du revenu, et non pas le ou les propriétaires des biens d'où découle ce revenu. Or, aucun des amendements apportés à l'article 1292 C.c. n'a modifié l'identité du titulaire de ce rôle: c'est toujours le mari qui administre les biens de la communauté, c'est donc toujours le mari qui a la jouissance sans restrictions des revenus que la communauté produit, dont le gain en capital. Il s'ensuit que pour la femme commune en biens, il ne suffit pas pour les fins de l'imposition du gain en capital d'être copropriétaire d'un bien, en l'absence du droit à la libre disposition des revenus réalisés lors de sa vente.

Cette conclusion est renforcée par une lecture attentive des alinéas 54(c) et (h) de la Loi, qui se lisaient comme suit:

54. ...

(c) «disposition de biens» comprend, sauf dispositions contraires expresses,

(i) toute opération ou tout événement donnant droit au contribuable au produit de la disposition de biens,

(h) «produit de la disposition» d'un bien comprend

(i) le prix de vente du bien qui a été vendu,

It should be noted that in the community of property regime article 1292 C.C. gives the husband the right to the proceeds of a disposition of property; and it is not the property that is subject to the tax, but the taxpayer, and in the case at bar, the person who has the proceeds of disposition of the property in his possession.

Finally, it is worth noting certain observations of Albert Mayrand taken from his "Commentaires" on *Sura*:²⁰

[TRANSLATION] . . . in *Sura* our courts and commentators were guided above all by a rule of equity: in a federation, the tax imposed by the central government should affect taxpayers in the various states or provinces equally, regardless of the special features of local legislation. This rule has already been stated by the Privy Council in *Minister of Finance v. Cecil R. Smith*:

Moreover, it is natural that the intention was to tax on the same principle throughout the whole of Canada, rather than to make the incidence of taxation depend on the varying and divergent laws of the particular provinces.

The Tax Appeal Board was more explicit in a recent case (*No. 676 v. M.N.R.* (1959), 23 Tax A.B.C. 263, at p. 266):

The judgment in the *Sura* case, decided in favour of the Minister, sets at rest any suggestion that certain taxpayers in the Province of Quebec, for instance, who are subject to the law of community of property, may be taxed differently from those in any other province.

It would be quite unfair for taxpayers in one province to be favoured by provincial legislation dealing with the application of the Act, which should affect all Canadian taxpayers equally.

For these reasons, the appeal is allowed with costs.

Il faut retenir que dans le régime de la communauté de biens l'article 1292 C.c. accorde au mari le droit au produit de la disposition de biens. Et ce n'est pas le bien qui est frappé par l'impôt, mais le contribuable et, en l'espèce, celui qui a entre les mains le produit de la disposition du bien.

Il convient finalement de noter certaines observations d'Albert Mayrand extraites de ses «Commentaires» sur l'arrêt *Sura*:²⁰:

. . . dans l'affaire *Sura* nos tribunaux et commentateurs se sont surtout inspirés d'un principe d'équité: dans une fédération, la taxe imposée par l'autorité centrale doit atteindre également les contribuables des divers États ou Provinces, sans égard aux particularités des lois locales. Le Conseil Privé a déjà formulé ce principe dans *Minister of Finance v. Cecil R. Smith*:

[TRADUCTION] En outre, il est normal que le législateur ait eu l'intention d'imposer tous les contribuables canadiens selon les mêmes principes plutôt que de laisser les incidences de l'impôt dépendre des lois diverses et divergentes des différentes provinces.

La Commission d'Appel de l'Impôt a été plus explicite dans une affaire récente (*No. 676 v. M.N.R.* (1959), 23 Tax A.B.C. 263, à la p. 266):

[TRADUCTION] Le jugement dans l'affaire *Sura*, qui a donné gain de cause au ministre, écarte une fois pour toutes la suggestion que pour certains contribuables de la province de Québec, par exemple, qui sont assujettis au régime de la communauté de biens, les règles d'imposition seraient différentes qu'elles ne le sont pour les contribuables des autres provinces.

En effet, il serait tout à fait inéquitable que les contribuables d'une province soient favorisés par le biais d'une loi provinciale face à l'application de la Loi qui doit viser également tous les contribuables canadiens.

Pour ces motifs, l'appel est accueilli avec frais.

²⁰ *Op. cit.*, note 18, at pp. 260-261.

²⁰ *Op. cit.*, note 18, aux p. 260-261.