Document generated on 05/09/2025 7:11 p.m.

Revue générale de droit

Évasion fiscale

Michelle Rochon

Volume 9, Number 2, 1978

URI: https://id.erudit.org/iderudit/1059585ar
DOI: https://doi.org/10.7202/1059585ar

See table of contents

Publisher(s)

Éditions de l'Université d'Ottawa

ISSN

0035-3086 (print)
2292-2512 (digital)

Explore this journal

Cite this article

Rochon, M. (1978). Évasion fiscale. *Revue générale de droit*, *9*(2), 438–444. https://doi.org/10.7202/1059585ar

Droits d'auteur © Faculté de droit, Section de droit civil, Université d'Ottawa, 1978

This document is protected by copyright law. Use of the services of Érudit (including reproduction) is subject to its terms and conditions, which can be viewed online.

https://apropos.erudit.org/en/users/policy-on-use/

This article is disseminated and preserved by Érudit.

Érudit is a non-profit inter-university consortium of the Université de Montréal, Université Laval, and the Université du Québec à Montréal. Its mission is to promote and disseminate research.

https://www.erudit.org/en/

Évasion fiscale

L'article 245[1] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, contenu dans la Partie XVI intitulée «Évasion fiscale», se lit ainsi:

ART. 245 Opérations factices.

I. DOMAINE D'APPLICATION.

L'article prohibe la déduction d'un débours ou d'une dépense qui réduirait indûment ou de façon factice le revenu. Signalons que les termes «indûment» ou «de façon factice» ne sont pas définis dans la Loi. Les tribunaux canadiens n'ont pas clairement défini ces termes.

Le Comité judiciaire du Conseil privé, dans un arrêt récent *Seramco Ltd. Superannuation Fund Trustees* v. *Income Tax Commissioners*, (1976) STC, en interprétant une disposition semblable de la *Loi de l'impôt de la Jamaïque*, ont défini ainsi cette notion:

> Where the arrangements in question go beyond more than one would expect to find between independent parties engaging in normal commercial transactions, especially where there are terms which suggest that the only real purpose for the arrangements is a tax advantage, then those arrangements may properly be described as artificial.

L'article 245 (1) a donc une portée assez limitée: il ne s'applique qu'à la déduction des dépenses qui réduirait indûment le revenu. Il faut présumer que cet article vise les cas qui ne sont pas déjà prévus aux articles 18 (1) a) et 67; c'est dire que la dépense doit avoir été faite dans le but de gagner un revenu et elle doit être «raisonnable».

Pour reprendre les termes du juge Collier, de la Cour fédérale, division de 1re instance, dans *Sigma Explorations Ltd.* v. *Her Majesty the Queen*, 75 DTC 5121 (à la page 5124):

> The defendant relies also on ss. 137(1) (auj. 245(1).... I conclude the prohibition there is directed not only at sham transactions but at something less, where the outlay, although real and apparently bona fide, would unduly or artificially reduce a taxpayer's income. I conclude further that the subsection is aimed at prohibiting deductions in respect of transactions more tainted than those resulting in unreasonable outlays or expenses otherwise deductible (ss. 12(2) (auj. 67(1), or in respect of purchases not carried out at arm's length (ss. 17(1) (auj. 69(1).

Il faut donc distinguer, aux fins de l'article 245(1), trois notions différentes, soit les simulations, les transactions inefficaces et les opérations factices.

A. LA SIMULATION.

Une simulation n'est pas une véritable transaction, en ce sens que les parties n'ont pas l'intention d'y donner suite, ni de respecter les engagements conclus. Cette notion se rapproche de celle de la simulation en droit civil, où les véritables droits et obligations des parties sont constatés dans une contre-lettre (art. 1212 C.C.). Dans *Snook* v. *London West Riding Investments Ltd.*, (1967) 1 All.E.R. 518, Lord Denning définit ainsi la notion de «simulation» (dans un autre contexte) à la page 528:

> ....acts done or documents executed by the parties to the sham which were intended by them to give to third parties or to the Court the appearance of creating between the parties legal

---

* Pour faciliter la lecture, toutes les références ont été incorporées au texte.

[1] Dans le calcul du revenu aux fins de la présente Loi, aucune déduction ne peut être faite à l'égard d'un débours fait ou d'une dépense faite ou engagée, relativement à une affaire ou opération qui, si elle était permise, réduirait indûment ou de façon factice le revenu.

> rights and obligations different from the actual legal rights and obligations (if any) which the parties intend to create. One thing wanting, however, is clear in legal principle, morality and the authorities.... that for acts or documents to be a "sham", with whatever legal consequences fall from this, all the parties thereto must have a common intention that the acts or documents are not to create the legal rights and obligations which they give the appearance of creating.

Ce passage a été cité avec approbation par la Cour suprême dans *MNR* v. *Cameron* 72 DTC 6325 et il a été repris par les tribunaux dans presque toutes les causes concernant l'article 245(1).

Notamment, dans *Produits LDG Products Inc.* v. *Her Majesty the Queen*, 76 DTC 6344, le juge Pratte, de la Cour fédérale, division d'appel, parlant au nom d'un banc composé des juges LeDain, Hyde et Pratte, définit ainsi la «simulation», à la page 6348:

> ....A sham is a pretence, that is, in law, a fictitious or bogus act. In the case at bar it must be ascertained whether appellant, when it set up its pension plan, intended to set up a genuine retirement plan, with all the legal consequences that would involve, or whether it merely wished to appear to do so, with the aim of cheating the tax authorities.

Ayant conclu qu'il n'y avait pas de simulation, le juge refuse d'appliquer l'article 245(1):

> Assuming that appellant acted from the motives imputed to it...., it would not follow, in my opinion, that s. 137(1) (auj. 245(1) should apply here. There is nothing reprehensible in seeking to take advantage of a benefit allowed by the law. If a taxpayer has made an expenditure which, according to the Act, he may deduct when calculating his income, I do not see how the reason which prompted him to act can in itself make this expenditure non-deductible. I therefore believe that in the case at bar, there is no reason to apply s. 137(1).

Le juge Pratte affirme donc clairement que la motivation ou l'intention de réduire ses impôts ne saurait rendre non-déductible, par le truchement de l'article 245(1), une dépense qui est, par ailleurs, déductible en vertu d'une disposition expresse de la Loi.

Pourtant, dans l'arrêt *MNR* v. *Anthony Thomas Leon, Edward Leon and Lewie Leon*, 76 DTC 6299, un autre banc de juges de la Cour fédérale, division d'appel, composé des juges Heald, Ryan et MacKay (le juge Heald rendant le jugement au nom de la Cour), définissait autrement la notion de simulation. Dans cette affaire, les frères Leon avaient incorporé des compagnies d'administration et chaque frère qui contrôlait entièrement sa compagnie était un employé de ladite compagnie et louait ses services à la compagnie Ablan Leon (1964) Ltd., dont ils étaient tous trois actionnaires. Le ministre a jugé qu'il s'agissait d'une simple interposition de personnes dans le but de réduire l'impôt. À la page 6302, le juge Heald, décidant en faveur de la position du ministre, définit ainsi une simulation:

> If the agreement or transaction lacks a bona fide business purpose, it is a sham. It is, in my view, possible to have a company, the incorporation of which is not a sham, because of the existence of a bona fide business purpose for the incorporation, engaging in a transaction which is a sham, because of the absence of a bona fide business purpose for said transaction.

Selon le juge Heald, donc, il faut que chaque transaction ait un but commercial légitime, sinon la transaction est une simulation. Mais cette position va à l'encontre des courants établis en jurisprudence et dans un arrêt plus récent de la même Cour, *Massey-Ferguson Limited* v. *Her Majesty the Queen*, 77 DTC 5013, le juge Urie, avec l'accord des juges LeDain et MacKay, rétablit la situation quant aux «simulations». Dans cette affaire, l'appelante, une corporation résidant au Canada, voulait accorder un prêt sans intérêt à une compagnie américaine (Perkins) que l'appelante contrôlait entièrement par l'entremise de la compagnie canadienne Verity. Le seul but de la compagnie Verity était de détenir les investissements et d'aider à procurer des emprunts aux autres compagnies du groupe multinational. L'incorporation de Verity s'était avérée nécessaire suite à d'autres transactions de Massey-Ferguson. Pour résumer, afin d'éviter l'application de l'art. 19(1) (auj. 17(1) en vertu duquel, l'appelante aurait été réputée avoir reçu un intérêt annuel de 5% de la compagnie non résidante, laquelle somme aurait été ajouté au revenu de la compagnie, l'appelante a effectué le prêt par l'entremise d'une de ses filiales canadiennes, la compagnie Verity. D'autre part, la preuve révèle que l'argent a été transféré directement du compte de l'appelante (la compagnie Verity n'ayant même pas de compte de banque) à

la compagnie non résidante. La participation de Verity à la transaction se limite donc à certaines inscriptions comptables.

Le juge conclut, à la page 5019:

> Neither the existence of the corporate entity (Verity), nor the business in which it was engaged was in any way a sham.
>
> ....In general, it may be stated that if there are two ways in which a transaction may be carried out, one of which involves a liability for the payment of tax, and the other of which results in a reduction or elimination of such a liability, then, if the transaction is otherwise a bona fide commercial one, there is no reason for not adopting the tax saving method.

Un des facteurs importants pour déterminer si une transaction est ou non une simulation se trouve au niveau des droits et obligations des parties. Si les parties n'ont pas l'intention de contracter, de créer des obligations légales, il s'agit d'une simulation. Si, au contraire, des relations débiteur-créancier sont effectivement créées, il n'y a pas de simulation. Il importe peu, dans ce dernier cas, de savoir si les parties ont utilisé pour contracter, un moyen qui minimise l'impôt, par opposition à un autre moyen qui aurait eu pour effet de l'augmenter. Dans *Massey-Ferguson* (*supra*), le juge étudie les relations débiteur-créancier et, à la page 5017, il en vient à la conclusion suivante:

> Suffice it to say that a fair reading of the whole leads inevitably to the conclusion that the parties intended to create, and did, in fact, create firmly a creditor-debtor relationship between the Appellant and Verity and secondly, a creditor-debtor relationship between Verity and Perkins.

Quant à la définition de «simulation» contenue dans l'affaire *Leon* (*supra*), le juge Urie exprime des réserves personnelles assez catégoriques et il distingue ensuite l'affaire *Leon* du cas à l'étude en ces termes (page 5020):

> Contrast this with the factual situation in the Leon case. As I understand it, the sole purpose for the interposition of the management compagnies,.... was to reduce the personal liability for income tax of the brothers Leon, by diverting money otherwise payable directly to them for management services, through compagnies individually controlled by each of them. That decision was consciously made for no other purpose than avoidance of tax and differs in that way materially from this case where the decision taken was to make a necessary loan to a member of a large group of companies, followed by the decision as to which company would lend the money. The incidental effect of the choice made was to eliminate the risk of an increase in the Appellant's taxable income — in my view, a sound business decision. But the important thing is that the underlying decision was not a decision taken solely for tax considerations. That business decision having been made, the method whereby it was made took advantage of the fact that Perkins belonged to Verity, that Verity, inter alia, loaned money to subsidiaries and that its own subsidiary was the entity which needed money. Since the result could avoid the possible application of section 19(1) (auj. 17(1), naturally, this was the method adopted.

Cette citation se rapporte surtout à la discussion de l'intention qui va suivre, mais comme elle se rattache à une étude détaillée des faits, j'ai jugé bon de l'insérer ici, quitte à y faire référence plus loin.

On peut donc conclure qu'un autre banc de la Cour fédérale, division d'appel, a désavoué, pour ainsi dire, la définition de «simulation» contenue dans l'affaire *Leon* pour reprendre la position classique. Il y a lieu d'espérer que le cas *Leon* demeurera un cas isolé dans la jurisprudence canadienne.

Pour revenir au problème du début, est-ce que la décision qu'il s'agit d'une simulation entraîne automatiquement l'application de l'article 245(1)? Je ne crois pas. La simulation ne relève pas nécessairement de cet article. Il est bien établi qu'en vertu de la *Loi de l'impôt*, les juges ne doivent pas s'arrêter à la forme, mais plutôt considérer la substance de la transaction. Ainsi les juges vont donner effet à la véritable convention entre les parties, en appliquant l'article pertinent de la Loi.

La confusion qui a été créée entre la simulation et l'article 245(1) s'explique partiellement en raison de l'habitude du ministère d'invoquer à la fois la simulation et les opérations factices dans les

mêmes circonstances, en espérant sans doute que si un des arguments est rejeté, l'autre sera accepté. Il n'en reste pas moins, qu'à mon avis, il s'agit de deux notions distinctes, qu'on aurait intérêt à ne pas confondre.

B. Les opérations inefficaces.

Les opérations inefficaces sont des opérations qui n'atteignent pas le but visé parce que toutes les formalités légales n'ont pas été observées. Par exemple, dans l'affaire *Ablan Leon (1964) Ltd.* v. *MNR*, 76 DTC 6280, le ministre a invoqué l'article 245(1) pour ne pas tenir compte d'une série de transactions compliquées entre l'appelante et quarante-deux fiducies. Le juge Heald, de la Cour fédérale, division d'appel, a décidé que les fiducies n'avaient pas été légalement constituées et qu'elles n'avaient donc aucune existence légale. De plus, le contrat de société (limited partnership) n'était pas non plus valide. Il n'était donc pas nécessaire de s'appuyer sur l'article 2459L(1), les opérations attaquées n'ayant jamais été effectuées légalement (Voir dans le même sens *Kingsdale Securities Co. Ltd.* v. *MNR*, 74 DTC 6674.)

C. Les opérations factices

Les opérations factices ou «artificielles» sont des transactions réelles que les parties ont l'intention de respecter, mais qui sont motivées uniquement ou principalement par le désir de se soustraire à l'impôt. Bien que le nom porte à confusion, ce n'est pas l'opération elle-même qui est factice, mais le résultat fiscal de la transaction. C'est ici qu'on fait intervenir la notion d'agent et la notion du but commercial de l'opération («business purpose test»). À ce moment, le débat se situe au niveau de l'intention, du motif principal de la transaction. C'est là le véritable domaine d'application de l'article 245(1).

II. APPLICATION JURISPRUDENTIELLE DE LA NOTION D'OPÉRATION FACTICE.

Comme nous avons pu le constater précédemment, les tribunaux n'ont pas toujours fait la distinction qui s'impose entre les simulations et les opérations factices. Mais nous avons l'intention de nous limiter, à ce stade-ci de la discussion, à une analyse des opérations «véritablement» factices.

Traditionnellement, les tribunaux ont eu recours à diverses notions pour ne pas tenir compte d'une opération dite «factice». Il y a deux moyens principaux d'aborder le problème: soit en regardant qui a gagné le revenu (la notion d'agent), soit en recherchant l'intention principale des parties.

A. La notion d'agent.

Cette notion s'applique surtout dans les cas où un particulier gagne des revenus qui sont canalisés dans une corporation dont ledit particulier est le principal actionnaire.

Évidemment, les grands principes de droit corporatif s'applique en droit fiscal. La corporation et le particulier sont deux personnes distinctes, même si le particulier détient la totalité des actions. En principe, la corporation n'est pas le mandataire ni l'agent de l'actionnaire principal (voir, inter alia, *United Geophysical*, 1961 RCE 283). Néanmoins, dans certaines circonstances, le tribunal va dire que la compagnie est l'agent de l'actionnaire, si tout démontre que la compagnie est la marionnette de l'actionnaire, pour fins d'impôt. On retrouve d'ailleurs cette position en droit corporatif (voir la théorie de l'alter ego).

Ces principes sont repris par le juge Cattanach, de la Cour de l'Échiquier, dans l'arrêt *Ralph J. Sazio* v. *MNR*, 69 DTC 5001. M. Sazio était un coach de football professionnel. En 1964, il a incorporé une compagnie, il a démissionné comme coach et le même jour, le club a engagé la compagnie pour terminer le contrat conclu à l'origine entre l'appelant et le club. Il était par ailleurs établi que la compagnie avait d'autres activités commerciales. Le ministre soutenait que le revenu gagné était celui de l'appelant et non de la compagnie. Le juge a donné raison à l'appelant, pour les motifs suivants, rapportés à la page 5006:

> Accordingly I conclude taht, with respect to the football coaching activities, the Company was fully competent to engage in those activities in the manner it did and that the agreements entered into between the appellant and the Company and the Club were bona fide commercial

> transactions all in furtherance of the Company's legitimate objects and that they govern and determine the relationship between the parties.
>
> Here the appellant and his Company are two separate entities. In my view this is not a matter of form but rather a matter of substance and reality.

Le juge a appliqué ainsi le célèbre arrêt Salomon.

Pourtant, dans d'autres jugements, on n'a pas hésité à soulever le voile corporatif pour déterminer si, oui ou non, la compagnie était l'agent de l'actionnaire. Signalons que si la compagnie agit en qualité d'agent, elle n'est pas imposable sur les sommes reçues pour le principal puisqu'elle n'en a pas la libre disposition. Les sommes reçues, à ce titre, sont donc imposables entre les mains de l'actionnaire, ce qui a habituellement pour effet d'augmenter l'impôt payable.

Notamment, dans l'affaire *Lagacé* v. *MNR*, (1968) 2 RCE 98, le président Jackett a énoncé le principe selon lequel le revenu doit être imposé entre les mains de la personne qui a effectivement gagné le revenu (à la page 109):

> For purposes of Part I of the Income Tax Act, profits from a business are income of the person who carries on the business and are not, as such, income of a third person into whose hands they may come. This to me is the obvious import of sections 3 and 4 of the Income Tax Act and is in accord with my understanding of relevant judicial decisions.

Dans cette affaire, les appelants avaient réalisé un profit dans certaines transactions immobilières, lequel profit avait été canalisé dans les compagnies contrôlées par les appelants, en vendant leurs options auxdites compagnies. Le juge Jackett a décidé que les profits étaient imposables entre les mains des appelants directement.

Une décision de la Cour suprême, *Canada Rice Mills Ltd.* v. *His Majesty the King*, 1939 S.C.R. 84, confirme la possibilité qu'une corporation soit l'agent d'un particulier ou d'une autre corporation, à la page 85:

> The real point is whether or not the partnership was carrying on business for the company. That is a question of fact and we are quite satisfied that the learned President of the Exchequer Court had ample evidence on which to base his finding, which, in effect, we take to be that the partnership was carrying on business for, and as the agent of, the company.

La compagnie a fait appel au Comité judiciaire du Conseil privé, qui a confirmé la décision de la Cour suprême (1939) 3 D.L.R. 577). Le Conseil privé attache d'ailleurs une grande importance à la question des véritables liens débiteur-créancier. Lord Atkin note particulièrement les faits suivants, à la page 578:

> When they [their Lordships] come to consider whether or not there was here in fact a sale to the partners as an independent sale upon which the partners become personally liable to the Mills Co., on the one hand to accept delivery and become personally liable to the purchasers from them, on the other hand, to give delivery, there are very significant facts in the case. The partnership had no capital, ...no warehouse, ...no offices, ...no banking account.

Dans ce cas, il n'était pas raisonnable de conclure à des transactions véritables et la question aurait peut-être été plus facilement résolue en appliquant l'article 67, si le même problème se présentait aujourd'hui évidemment.

Une décision récente de la Cour fédérale, division de 1re instance, *Dominion Bridge Co. Ltd.* v. *Her Majesty the Queen*, 75 DTC 5150 a affirmé que les profits d'une filiale entièrement contrôlée par l'appelante, incorporée dans les Bahamas, étaient, pour fins d'impôt, les profits de l'appelante, une corporation résidant au Canada. À la page 5155, le juge cite avec approbation l'arrêt *Canada Rice Mills* (précité) et il ajoute:

> The conditions in the present instance permit to say that Span was a puppet of the Appellant; that the Appellant was "the directing mind and will" of Span. The business of Span was in fact the business of the Appellant.
>
> Comment concilier la décision *Sazio* avec les autres décisions citées, i.e. Canada Rice Mills,

Lagacé, Leon? Dans l'affaire Sazio, le juge semble s'être fondé sur le fait que si l'incorporation était motivée par des motifs commerciaux véritables, toutes les opérations de la compagnie étaient par le fait-même, à l'abri de tout soupçon.

Or, dans l'affaire Leon, le juge Heald a affirmé que le but commercial doit être considéré par rapport à chaque transaction de la compagnie et non seulement par rapport à l'incorporation elle-même. Et sur ce point, le juge Urie est d'accord avec le juge Heald (voir l'affaire *Massey-Ferguson*).

L'évolution de la jurisprudence s'explique sans doute, en partie, en fonction de l'évolution semblable en droit corporatif. On sait que le principe énoncé dans le célèbre arrêt Salomon a été considérablement atténué dans les années subséquentes. Dans un cas comme dans l'autre, les juges se montrent de moins en moins réticents à «soulever le voile corporatif».

B. Le motif principal de la transaction.

Dans cette optique, les tribunaux recherchent le but de la transaction, et si la transaction en question a été effectuée dans le seul but de réduire l'impôt, par le truchement d'une déduction, les tribunaux refusent de tenir compte de la transaction, même si on a respecté toutes les formalités légales.

Par exemple, dans une décision de la Commission de révision de l'impôt, *Wayne F. Currie* v. *The Minister of National Revenue*, 75 DTC 57, le commissaire Roland St-Onge refuse la déduction réclamé, pour les motifs suivants, rapportés à la page 59:

> In 1972 the appellant was not in possession of the videotape and was not in the business of buying, selling or distributing videotapes or in any business connected therewith. Moreover, the possibility of earning income out of this transaction was so remote that no serious business man would have entered into such a transaction unless it was to use it as a tax shelter to unduly or artificially reduce his income.

C'est ici, donc, qu'on fait intervenir une notion empruntée au droit américain, le «business purpose test». En vertu de cette notion, il incombe au contribuable de prouver que la transaction attaquée n'était pas motivée uniquement par un souci de réduire les impôts, mais qu'il s'agissait d'une véritable opération commerciale. On retrouve, dans la décision Currie précitée, le critère de l'homme d'affaires raisonnable. Mais comme il faut présumer que la transaction répond déjà aux exigences des articles (18(1)a) et 67, il s'agit d'un test supplémentaire, au niveau de l'intention. On pourrait peut-être baptiser ce nouveau critère, celui de l'homme d'affaires avisé.

Dans l'arrêt *Gait Paper Products Limited, Atinco Paper Products Ltd. and Subob Paper Products Ltd.* v. *MNR*, 75 DTC 5203, de la Cour fédérale, division de 1re instance, les appelants (contrôlés par deux frères et leurs épouses) prétendaient avoir formé une société (partnership) composée des trois appelantes et de deux trusts créés pour les enfants et épouses des frères, et ce, au moyen de multiples transactions compliquées. Le juge a décidé que les trois appelantes étaient les seuls membres de ladite société, d'une part, parce que les trusts n'étaient pas validement constitués et que, de toute manière, pour devenir membres de la société, les trusts auraient dû exister légalement avant la formation de la société, ce qui n'était pas le cas. Il ajoute, à la page 5212:

> ....The evidence clearly establishes that subject business was carried on by the three appellants through their managers, the Granovsky brothers. The complicated series of transactions involving Miss Stein, and the Rostan and Marb Trusts were not bona fide business transactions, having no bona fide commercial purpose. The main, if not the sole object of these transactions, as the memoranda earlier referred to demonstrate, was the avoidance of income tax liability.

À mon avis, cette conclusion n'était pas nécessaire pour résoudre la question, le juge ayant déjà décidé que les trusts n'existaient pas en droit, étant donné que les formalités légales nécessaires à leur formation n'avaient pas été respectées — selon nos distinctions, donc, une opération inefficace. Dans cet obiter, le juge s'appuie sur la décision *Lagacé* (précitée).

Le domaine d'application du test a été longtemps limité à l'incorporation elle-même (voir *Sazio*, précité). Mais, comme nous l'avons dit précédemment, le test a été étendu à chaque opération de la

compagnie dans l'affaire *Leon* et sur ce point, il semble que la décision *Leon* sera suivie (voir *Massey-Ferguson*).

Il ressort donc qu'une opération visée par l'article 245(1) peut être abordée sous deux angles, soit en termes d'agent, soit au niveau du but commercial véritable.

Il ne faut pas oublier qu'il s'agit dans les deux cas, de transactions légales par ailleurs.

CONCLUSION.

Qu'est-il advenu donc du principe énoncé si «catégoriquement par Lord Tomlin, dans *Duke of Westminster* v. *C.I.R.*, 19 Tax. cas. 520 (1936), à la page 520:

> Every man is entitled if he can to order his affairs so that the tax attaching under the appropriate acts is less than it otherwise would be.

Le contribuable canadien a-t-il toujours le droit de se soustraire aux griffes de l'impôt par tout moyen, à la seule condition qu'il s'agisse d'un moyen légal?

Je crois qu'il faut maintenant atténuer ce principe, en affirmant que le contribuable canadien qui veut conclure une transaction commerciale pour des raisons commerciales véritables (et qui est en mesure de le prouver), est libre d'effectuer cette transaction par le moyen qui minimisera les conséquences fiscales pour le contribuable. Ce que le fisc cherche à obvier, ce sont les transactions factices, c'est-à-dire les fabrications et machinations des contribuables qui n'ont pour seul but la déduction d'une «dépense» à la fin de l'année.

Bien que cette position soit moins conforme à la théorie classique applicable en matière de fiscalité, *elle reflète mieux* l'esprit du XX^{e} siècle qui voit d'un mauvais œil les trucs légalistes qui permettent à certains, et surtout aux riches (les pauvres n'ayant pas, par définition, les moyens ni la motivation de ce faire) d'échapper au fardeau fiscal imposé au commun des mortels. Le souci de l'égalité de tous se retrouve même dans la fiscalité, domaine où, paraît-il, l'équité ne joue point.

Michelle ROCHON.

TABLE DES ARRÊTS CITÉS.

Canada Rice Mills Ltd. v. *His Majesty the King*, 1939 S.C.R. 84; (1939) 3 D.L.R. 577.
Wayne F. Currie v. *MNR*, 75 DTC 57.
Dominion Bridge Co. Ltd. v. *Her Majesty the Queen*, 75 DTC 5150.
Duke of Westminster v. *C.I.R.*, 19 Tax. cas. 520.
Gait Paper Products Ltd., Atinco Paper Products Ltd. and Subob Paper Products Ltd. v. *MNR*, 75 DTC 5203.
Kingsdale Securities Co. Ltd. v. *MNR*, 74 DTC 6674.
Lagacé v. *MNR* (1968) 2 RCE 98.
Ablan Leon (1964) Ltd. v. *MNR*, 76 DTC 6280.
Massey-Ferguson Limited v. *Her Majesty the Queen*, 77 DTC 5013.
MNR v. *Cameron*, 72 DTC 6325.
MNR v. *Anthony Thomas Leon, Edward Leon and Lewie Leon*, 76 DTC 6299.
Produits LDG Products Inc. v. *Her Majesty the Queen*, 76 DTC 6344.
Ralph J. Sazio v. *MNR*, 69 DTC 5001.
Seramco Ltd. Superannuation Fund Trustees v. *Income Tax Commissioners*, (1976) S.T.C.
Sigma Explorations Ltd. v. *Her Majesty the Queen*, 75 DTC 5121.
Snook v. *London West Riding Investments Ltd.*, (1967) 1 All.E.R. 518.
United Geophysical, 1961 RCE 283.