

Marguerite Slattery Appellant

v.

Doane Raymond Limited, Trustee of the Estate of Raymond P. Slattery, a Bankrupt Respondent

INDEXED AS: SLATTERY (TRUSTEE OF) v. SLATTERY

File No.: 22618.

1993: March 29; 1993: September 30.

Present: Lamer C.J. and La Forest, L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin, Iacobucci and Major JJ.

ON APPEAL FROM THE NEW BRUNSWICK COURT OF APPEAL

Income tax — Enforcement — Confidentiality — Evidence gained from Income Tax Act investigations protected unless required in proceedings relating to administration or enforcement of the Act — Taxpayer petitioned into bankruptcy by Revenue Canada — Trustee in bankruptcy seeking declaration that assets held by taxpayer's wife rightfully assets of bankrupt's estate — Testimony of Revenue Canada officials from income tax investigation admitted into evidence — Whether a civil action commenced by the trustee for a declaration that certain property belongs to the bankrupt's estate is a proceeding relating to the enforcement of the Income Tax Act — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 241(1)(a), (b), (c), (2)(a), (b), (3), (4)(c).

A taxpayer unable to pay his taxes owing was petitioned into bankruptcy by Revenue Canada. The respondent trustee in bankruptcy commenced an action against the appellant (the bankrupt's wife) seeking a declaration that certain assets registered in her name were the property of the bankrupt's estate or were held in trust for that estate.

At trial, the trustee sought to introduce testimony from two Revenue Canada officials who had participated in the investigation into the bankrupt's affairs. Appellant argued that that testimony was barred because s. 241 of the *Income Tax Act* prohibits Revenue Canada officials from disclosing information obtained from a

Marguerite Slattery Appellante

c.

^a **Doane Raymond Limited, syndic de l'actif de Raymond P. Slattery, failli** Intimée

^b RÉPERTORIÉ: SLATTERY (SYNDIC DE) c. SLATTERY

N° du greffe: 22618.

1993: 29 mars; 1993: 30 septembre.

^c Présents: Le juge en chef Lamer et les juges La Forest, L'Heureux-Dubé, Sopinka, Gonthier, Cory, McLachlin, Iacobucci et Major.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DU NOUVEAU-BRUNSWICK

Impôt sur le revenu — Exécution — Confidentialité — La preuve obtenue dans le cadre d'enquêtes menées en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu ne peut être communiquée à moins d'être requise dans des poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de cette loi — Revenu Canada a demandé la mise en faillite du contribuable — Le syndic de faillite a sollicité un jugement déclarant que certains biens détenus par l'épouse du contribuable failli faisaient en réalité partie de l'actif de ce dernier — Admission en preuve des témoignages de fonctionnaires de Revenu Canada qui avaient participé à l'enquête fiscale — Une action civile intentée par le syndic en vue d'obtenir un jugement déclarant que certains biens font partie de l'actif du failli constitue-t-elle une poursuite ayant trait à l'exécution de la Loi de l'impôt sur le revenu? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 241(1)a), b), c), (2)a), b), (3), (4)c).

^h Revenu Canada a demandé la mise en faillite d'un contribuable qui était incapable de payer l'impôt qu'il devait. Le syndic de faillite intimé a intenté contre l'appellante (épouse du failli) une action visant à obtenir un jugement déclarant que certains biens enregistrés au nom de celle-ci faisaient partie de l'actif du failli ou étaient détenus en fiducie pour le compte de cet actif.

^j Au procès, le syndic a demandé à faire témoigner deux fonctionnaires de Revenu Canada qui avaient participé à l'enquête visant les affaires du failli. L'appellante a fait valoir que leurs témoignages étaient prohibés parce que l'art. 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* interdit aux fonctionnaires de Revenu Canada de com-

taxpayer for the purposes of that Act. The trial judge ruled that this testimony fell within the exception in s. 241(3) which provides that the prohibition does not apply in respect of proceedings relating to the administration or enforcement of the Act. Both officials testified, and the court granted the declaration in part. The New Brunswick Court of Appeal agreed with the trial judge's interpretation of s. 241 and dismissed the appeal. At issue here was whether a civil action commenced by the trustee for a declaration that certain property is property of the bankrupt's estate is a proceeding "relating to the . . . enforcement of" the *Income Tax Act* within the meaning of s. 241(3) of the Act.

Held (L'Heureux-Dubé, Sopinka and McLachlin JJ. dissenting): The appeal should be dismissed.

Per Lamer C.J. and La Forest, Gonthier, Cory, Iacobucci and Major JJ.: Section 241 involves a balancing of competing interests: the privacy interest of the taxpayer with respect to his or her financial information, and the interest of the Minister in being allowed to disclose taxpayer information to the extent necessary for the effective administration and enforcement of the *Income Tax Act* and other federal statutes referred to in s. 241(4). Only in exceptional or prescribed situations does the privacy interest give way to the interest of the state. By instilling confidence in taxpayers that the personal information they disclose will not be communicated in other contexts, Parliament encourages voluntary disclosure of this information. Parliament, however, has also recognized that the possession of personal information is useless if it cannot be used to assist in tax collection, when required, including tax collection by way of judicial enforcement.

Section 241(3) contemplates not only administrative and enforcement proceedings brought under the *Income Tax Act* itself but also other proceedings. Both the text and the context of s. 241 buttress this conclusion. The connecting phrases used by Parliament in s. 241(3) ("in respect of" and "relating to") are of the widest possible scope and suggest that a wide rather than narrow view should be taken when considering whether a proposed disclosure is in respect of proceedings relating to the administration or enforcement of the *Income Tax Act*.

muniquer des renseignements obtenus d'un contribuable aux fins de ladite loi. Le juge de première instance a décidé que ces témoignages étaient visés par l'exception, contenue au par. 241(3), qui prévoit que l'interdiction ne s'applique pas aux poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la Loi. Les deux fonctionnaires ont témoigné et la cour a accordé en partie le jugement déclaratoire demandé. La Cour d'appel du Nouveau-Brunswick a souscrit à l'interprétation que le juge de première instance a donnée à l'art. 241 et elle a rejeté l'appel. Il s'agit en l'espèce de savoir si l'action civile que le syndic a intentée en vue d'obtenir un jugement déclarant que certains biens font partie de l'actif du failli est une poursuite «ayant trait à [. . .] l'exécution de» la *Loi de l'impôt sur le revenu* au sens du par. 241(3) de cette loi.

Arrêt (les juges L'Heureux-Dubé, Sopinka et McLachlin sont dissidents): Le pourvoi est rejeté.

Le juge en chef Lamer et les juges La Forest, Gonthier, Cory, Iacobucci et Major: L'article 241 comporte l'établissement d'un équilibre entre des intérêts opposés: l'intérêt du contribuable en matière de respect de sa vie privée en ce qui a trait aux renseignements relatifs à sa situation financière, et l'intérêt qu'a le Ministre à être autorisé à communiquer des renseignements relatifs au contribuable dans la mesure où cela est nécessaire pour appliquer et exécuter efficacement la *Loi de l'impôt sur le revenu* et d'autres lois fédérales mentionnées au par. 241(4). Ce n'est que dans des situations exceptionnelles ou prévues que l'intérêt relatif à la vie privée doit céder le pas à l'intérêt de l'État. En insuffisant chez les contribuables la confiance que les renseignements personnels qu'ils révèlent ne seront pas communiqués dans d'autres contextes, le Parlement encourage la communication volontaire de ces renseignements. Toutefois, le Parlement a aussi reconnu que la possession de renseignements personnels n'est d'aucune utilité s'ils ne peuvent être utilisés pour faciliter le recouvrement de l'impôt, notamment par voie judiciaire, lorsque cela est nécessaire.

Le paragraphe 241(3) envisage non seulement les poursuites en matière d'application et d'exécution qui sont engagées en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* elle-même, mais encore d'autres types de poursuites. Le texte et le contexte de l'art. 241 viennent tous les deux étayer cette conclusion. Les expressions conjonctives («in respect of» et «relating to») que le Parlement utilise dans la version anglaise du par. 241(3) ont la portée la plus large possible et portent à croire qu'il y a lieu d'adopter une interprétation large plutôt qu'étroite en

This breadth of meaning is confirmed by the French version of the section.

Section 222 clearly states that the Minister may resort generally to the courts to institute civil proceedings to collect taxes as debts in addition to the procedures specified in the *Income Tax Act*. In order to take full advantage of this power, the Minister must be able to disclose in court otherwise confidential information in order to prove the cause of action in debt. Absent the ability to disclose as required to prove a debt, s. 222 would be deprived of part of its meaning.

Glover v. Glover (No. 1) must be read to mean that the confidentiality provisions apply to any legal proceeding of a civil character which is not covered by the exception provided in s. 241(3). Sections 241(1) and (2) apply to civil proceedings not related to the administration or enforcement of the *Income Tax Act*. *Glover* does not inform the issue already set out: the essential question is whether or not the bankruptcy proceedings taken herein are related to the administration or enforcement of the *Income Tax Act*.

The proceedings taken here were related to the administration or enforcement of the *Income Tax Act* even though they were taken by the trustee in bankruptcy. A contrary interpretation is not supported by the wording of s. 241(3) and is somewhat inconsistent with the power given to creditors in s. 38(1) of the *Bankruptcy Act*. At the policy level, the Minister should not be inhibited from recourse to the bankruptcy process in light of the advantages and protection that this process can entail. If the Minister cannot disclose confidential information in bankruptcy to prove a claim asserted, the bankruptcy procedure will in many cases not be available for income tax enforcement.

The difference in nature between bankruptcy proceedings and proceedings under s. 160, where disclosure was admitted to be available by appellant, was not relevant. The important point was that disclosure made during bankruptcy proceedings was made in respect of proceedings relating to the administration or enforcement

examinant si une communication proposée se rapporte à des poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ce sens large est confirmé par la version française de cet article.

^a L'article 222 énonce clairement qu'en plus des procédures mentionnées expressément dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le Ministre peut généralement recourir aux tribunaux et engager des poursuites civiles en vue d'effectuer des recouvrements d'impôt. Pour profiter pleinement de ce pouvoir, le Ministre doit être en mesure de communiquer au tribunal des renseignements par ailleurs confidentiels afin d'établir l'existence d'une cause d'action fondée sur une dette. S'il n'était pas possible de communiquer les renseignements nécessaires pour établir l'existence d'une dette, l'art. 222 perdrait une partie de son sens.

Il faut interpréter l'arrêt *Glover c. Glover (No. 1)* comme signifiant que les dispositions en matière de confidentialité s'appliquent à toutes procédures de nature civile qui ne sont pas visées par l'exception prévue au par. 241(3). Les paragraphes 241(1) et (2) s'appliquent aux procédures civiles qui n'ont aucun rapport avec l'application ou l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. *Glover* n'est pas pertinent en ce qui concerne la question en litige qui a déjà été énoncée: la question essentielle est de savoir si les procédures en matière de faillite engagées en l'espèce ont trait à l'application ou à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les procédures dont il est question en l'espèce avaient trait à l'application ou à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, même si c'est le syndic de faillite qui les a engagées. L'interprétation contraire n'est pas appuyée par le texte du par. 241(3) et est quelque peu incompatible avec le pouvoir conféré aux créanciers par le par. 38(1) de la *Loi sur la faillite*. En principe, il n'y a pas lieu d'empêcher le Ministre de recourir au processus de faillite étant donné les avantages et la protection que ce processus peut offrir. Si le Ministre ne peut, dans une faillite, communiquer des renseignements confidentiels pour prouver une réclamation, il sera impossible, dans bien des cas, de recourir à la procédure en matière de faillite afin de mettre à exécution des dispositions fiscales.

Il n'importe pas que la nature des procédures en matière de faillite diffère de celle des procédures fondées sur l'art. 160, dans le cadre desquelles, l'appelante en convient, la communication de renseignements confidentiels est permise. L'important c'est que la communication au cours des procédures en matière de faillite a eu

of the Act within the meaning of s. 241(3). The fact that the Minister chose to collect taxes by petitioning the taxpayer into bankruptcy did not disentitle Revenue Canada from disclosing the confidential information.

Arguments raising the possibility of difficult questions as to competence and compellability were not persuasive.

Per L'Heureux-Dubé, Sopinka and McLachlin JJ. (dissenting): The s. 241(3) exemption applies only in the case of proceedings specifically provided for in the *Income Tax Act*. These proceedings are, for the most part, set out in Part XV of the Act which establishes "Administration and Enforcement" provisions. A trial to determine title between an individual and a trustee in bankruptcy is not a proceeding provided for in Part XV, or elsewhere in the Act. Accordingly, Revenue Canada officials should have been barred from disclosing information obtained in the course of their investigation of the bankrupt's affairs.

This Court gave the phrase "in respect of" a wide interpretation in the circumstances of the *Indian Act* as it related to taxation of personal property. The wide interpretation given the phrase in that context is not determinative of its application in s. 241(3). The context of s. 241(3), and jurisprudence of this Court treating the section, suggest that the phrase should be construed narrowly, not broadly.

The proceedings at issue on this appeal are not proceedings so connected to the administration of the Act that they fall within the contemplation of the exemption in s. 241(3). Part XV of the Act provides the Minister of Revenue with a system of debt collection proceedings that mirrors ordinary creditors' remedies. It does not, however, deal with bankruptcy, except to the extent of providing the Minister with the power to collect money owed to a secured creditor by a trustee in bankruptcy, notwithstanding the *Bankruptcy Act*. This legislative silence is significant. Bankruptcy is a particular process which has specific and salutary aims and which involves all of the creditors of a particular debtor. Concern for the confidentiality of information that is not public is very much at issue.

lieu relativement à des poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la Loi, au sens du par. 241(3). Le fait que le Ministre a choisi de percevoir l'impôt en demandant la mise en faillite du contribuable ne privait pas pour autant Revenu Canada du droit de communiquer des renseignements confidentiels.

Les arguments relatifs au risque de soulever de délicates questions en matière de compétence et de contrainabilité ne sont pas convaincants.

Les juges L'Heureux-Dubé, Sopinka et McLachlin (dissidents): L'exception énoncée au par. 241(3) ne s'applique que dans le cas de poursuites expressément prévues dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ces poursuites sont, pour la plupart, énoncées à la partie XV de la Loi qui établit des dispositions en matière d'«application» et d'«exécution». Un procès visant à déterminer lequel d'un particulier ou d'un syndic de faillite est propriétaire de certains biens n'est pas une poursuite prévue à la partie XV ni ailleurs dans la Loi. En conséquence, il aurait dû être interdit aux fonctionnaires de Revenu Canada de communiquer les renseignements obtenus au cours de leur enquête sur les affaires du failli.

Notre Cour a donné une interprétation large à l'expression «quant à» («*in respect of*») employée relativement à l'imposition de biens personnels dans la *Loi sur les Indiens*. Le fait que l'on donne une interprétation large à cette expression dans ce contexte n'est pas déterminant en ce qui concerne l'application de l'expression analogue figurant au par. 241(3). Le contexte du par. 241(3) et la jurisprudence de notre Cour portant sur cette disposition donnent à entendre qu'il y a lieu de donner à l'expression utilisée une interprétation étroite et non large.

Les poursuites en cause dans la présente affaire ne sont pas si liées à l'application de la Loi qu'elles relèvent de l'exception énoncée au par. 241(3). La partie XV de la Loi offre au ministre du Revenu un régime de procédures de recouvrement de créances qui reflète les recours que peuvent exercer les créanciers ordinaires. Elle ne traite toutefois pas de la faillite, si ce n'est dans la mesure où elle investit le Ministre du pouvoir de percevoir les sommes dues par un syndic de faillite à un créancier garanti, nonobstant la *Loi sur la faillite*. Le silence du législateur à ce sujet est révélateur. La faillite est un processus particulier qui vise des objectifs précis et salutaires et auquel participent tous les créanciers d'un débiteur donné. La protection de la confidentialité de renseignements qui ne sont pas publics est fortement en cause.

The proceeding at issue here is not an action under s. 222. The action is brought by a trustee in bankruptcy and not by the Crown as the section appears to contemplate. Under s. 69 of the *Bankruptcy Act*, all collection proceedings are stayed when the debtor is declared bankrupt. Until that point the Minister arguably may prove its debt by disclosure of information obtained for the purposes of the Act. But once a debtor is declared bankrupt, and a trustee in bankruptcy has been put in place to pursue the bankruptcy, the proceeding is no longer capable of being accurately characterized as a proceeding relating to the administration of the Act. The stay operates until the trustee in bankruptcy is discharged. The practical effect of the proceedings permitting the Minister to realize upon an outstanding debt does not operate to make the proceeding one relating to the administration of the Act.

Part XV of the Act makes no specific provision for disclosure in the context of bankruptcy. When the Minister has recourse to this procedure, its actions are governed by the *Bankruptcy Act* and no longer by the *Income Tax Act*. In so proceeding the Minister loses the capacity to deploy the special information gathering techniques, which accrue only by virtue of the *Income Tax Act*, either to its own advantage, or to those of its fellow creditors.

The Minister was not permitted to disclose confidential information in the case at bar even though a superior court judge is a person, as provided in s. 241(4)(c), "legally entitled" to the information. A party should not be able to avail itself of the s. 241(4)(c) exemption if it cannot bring the proceeding within the terms of s. 241(3).

Cases Cited

By Iacobucci J.

Considered: *Glover v. Minister of National Revenue*, [1981] 2 S.C.R. 561, aff'g (1980), 29 O.R. (2d) 392; **referred to:** *Canadian Pacific Tobacco Co. v. Stapleton* (1952), 86 C.L.R. 1; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; *Diversified Holdings Ltd. v. Canada*, [1991] 1 F.C. 595.

By McLachlin J. (dissenting)

Nowegijick v. The Queen, [1983] 1 S.C.R. 29; *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627; *Glover v. Minister of National Revenue*, [1981] 2 S.C.R. 561, aff'g (1980), 29 O.R. (2d) 392.

La poursuite en cause ici n'est pas une action au sens de l'art. 222. L'action est intentée par un syndic de faillite et non pas par Sa Majesté, comme semble l'envisager cet article. Aux termes de l'art. 69 de la *Loi sur la faillite*, toutes les procédures de recouvrement sont suspendues lorsque le débiteur est déclaré en faillite. Jusqu'à ce moment, le Ministre peut établir sa créance par la communication de renseignements obtenus aux fins de la Loi. Toutefois, dès qu'un débiteur est déclaré en faillite et qu'un syndic de faillite est nommé pour s'occuper de la faillite, il n'est plus exact de parler de poursuite ayant trait à l'application de la Loi. La suspension est maintenue jusqu'à ce que le syndic de faillite soit libéré. Sur le plan pratique, le fait que la poursuite permette au Ministre de recouvrer une créance n'en fait pas une poursuite ayant trait à l'application de la Loi.

La partie XV de la Loi ne prévoit pas expressément la communication de renseignements dans le contexte d'une faillite. Si le Ministre recourt à la procédure de faillite, ses actes sont régis par la *Loi sur la faillite* et non plus par la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le Ministre perd alors la capacité de se servir, soit à son propre profit, soit à celui des autres créanciers, des méthodes spéciales de collecte de renseignements qui ne peuvent être utilisées qu'en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Le Ministre n'était pas autorisé à communiquer des renseignements confidentiels en l'espèce, même si un juge de cour supérieure est, comme le prévoit l'al. 241(4)(c), une personne ayant «légalement droit» à ces renseignements. Une partie ne devrait pas être en mesure de se prévaloir de l'exception prévue à l'al. 241(4)(c), si elle ne peut pas établir qu'il s'agit d'une poursuite au sens du par. 241(3).

Jurisprudence

Citée par le juge Iacobucci

Arrêt examiné: *Glover c. Ministre du Revenu national*, [1981] 2 R.C.S. 561, conf. (1980), 29 O.R. (2d) 392; **arrêts mentionnés:** *Canadian Pacific Tobacco Co. c. Stapleton* (1952), 86 C.L.R. 1; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; *Diversified Holdings Ltd. c. Canada*, [1991] 1 C.F. 595.

Citée par le juge McLachlin (dissidente)

Nowegijick c. La Reine, [1983] 1 R.C.S. 29; *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; *Glover c. Ministre du Revenu national*, [1981] 2 R.C.S. 561, conf. (1980), 29 O.R. (2d) 392.

Statutes and Regulations Cited

- Bankruptcy Act*, R.S.C., 1985, c. B-3, ss. 16(3), (4), 17(1), 19(1), (2), 38(1), 69(1), 136, 163 to 167.
- Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, s. 133.
- Income Tax Act*, S.C. 1948, c. 52, s. 121.
- Income Tax Act*, S.C. 1966-67, c. 47, s. 17.
- Income Tax Act*, S.C. 1966-67, c. 91, s. 22.
- Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 160(1)(a) [rep. & sub. S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 107], (e) [rep. & sub. *idem*], 222, 223(3), (5) [rep. & sub. S.C. 1988, c. 55, s. 168], 224(1), 224(1.2) [ad. S.C. 1987, c. 46, s. 66], 224.1 [rep. & sub. S.C. 1980-81-82-83, c. 48, s. 104], 225(1), 238, 239, 241(1)(a), (b) [am. S.C. 1987, c. 46, s. 68(1)], (c) [ad. *idem*], (2)(a), (b), (3) [rep. & sub. *ibid.*, s. 68(2)], (4)(c) [am. S.C. 1978-79, c. 5, s. 9].
- Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97, s. 81(1), (2).
- Income War Tax Act*, 1917, S.C. 1917, c. 28, s. 11.
- Indian Act*, R.S.C. 1970, c. I-6, s. 87.

Authors Cited

- Bohémier, Albert. *Faillite et Insolvabilité*, t. 1. Montréal: Thémis, 1992.
- Brown, D. Scott. "Bankruptcy and Income Tax: A Revenue Canada Perspective" in *1990 Conference Report: Report of Proceedings of the Forty-Second Tax Conference*. Canadian Tax Foundation, 1991.
- Chabot, Marc. *Faillite et Insolvabilité*. Sillery, Québec: Presses de l'Université du Québec, 1987.
- Dictionnaire de la langue française*. Paris: Larousse, 1989, "traits".
- Harris, Edwin C. *Canadian Income Taxation*, 4th ed. Toronto: Butterworths, 1986.
- Houlden, L. W. *Bankruptcy and Insolvency Law of Canada*, 3rd ed. By L. W. Houlden and C. H. Morawetz. Toronto: Carswell, 1993 (loose-leaf).
- Le Robert Méthodique*. Paris: Le Robert, 1988, "avoir trait à".
- The Pocket Oxford Dictionary*, 7th ed. Edited by R. E. Allen. Oxford: Clarendon Press, 1984, "relation".
- Toope, Stephen J., and Alison L. Young. "The Confidentiality of Tax Returns Under Canadian Law" (1982), 27 *McGill L.J.* 479.

Lois et règlements cités

- Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, S.R.C. 1927, ch. 97, art. 81(1), (2).
- a *Loi de l'impôt de Guerre sur le Revenu*, 1917, S.C. 1917, ch. 28, art. 11.
- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1948, ch. 52, art. 121.
- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1966-67, ch. 47, art. 17.
- b *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1966-67, ch. 91, art. 22.
- Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 160(1)a [abr. & rempl. S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 107], e) [abr. & rempl. *idem*], 222, 223(3), (5) [abr. & rempl. L.C. 1988, ch. 55, art. 168], 224(1), 224(1.2) [aj. S.C. 1987, ch. 46, art. 66], 224.1 [abr. & rempl. S.C. 1980-81-82-83, ch. 48, art. 104], 225(1), 238, 239, 241(1)a, b) [mod. L.C. 1987, ch. 46, art. 68(1)], c) [mod. *idem*], (2)a, b), (3) [abr. & rempl. *ibid.*, art. 68(2)], (4)c) [mod. S.C. 1978-79, ch. 5, art. 9].
- d *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148, art. 133.
- Loi sur la faillite*, L.R.C. (1985), ch. B-3, art. 16(3), (4), 17(1), 19(1), (2), 38(1), 69(1), 136, 163 à 167.
- e *Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1970, ch. I-6, art. 87.

Doctrines citée

- f Bohémier, Albert. *Faillite et Insolvabilité*, t. 1. Montréal: Thémis, 1992.
- Brown, D. Scott. «Bankruptcy and Income Tax: A Revenue Canada Perspective» in *1990 Conference Report: Report of Proceedings of the Forty-Second Tax Conference*. Canadian Tax Foundation, 1991.
- g Chabot, Marc. *Faillite et Insolvabilité*. Sillery, Québec: Presses de l'Université du Québec, 1987.
- Dictionnaire de la langue française*. Paris: Larousse, 1989, «traits».
- h Harris, Edwin C. *Canadian Income Taxation*, 4th ed. Toronto: Butterworths, 1986.
- Houlden, L. W. *Bankruptcy and Insolvency Law of Canada*, 3rd ed. By L. W. Houlden and C. H. Morawetz. Toronto: Carswell, 1993 (loose-leaf).
- i *Le Robert Méthodique*. Paris: Le Robert, 1988, «avoir trait à».
- The Pocket Oxford Dictionary*, 7th ed. Edited by R. E. Allen. Oxford: Clarendon Press, 1984, «relation».
- j Toope, Stephen J., and Alison L. Young. «The Confidentiality of Tax Returns Under Canadian Law» (1982), 27 *R.D. McGill* 479.

APPEAL from a judgment of the New Brunswick Court of Appeal (1991), 120 N.B.R. (2d) 4, 84 D.L.R. (4th) 360, 7 C.B.R. (3d) 157, dismissing an appeal from a judgment of Jones J. Appeal dismissed, L'Heureux-Dubé, Sopinka and McLachlin JJ. dissenting.

B. A. Crane, Q.C., and Randall J. Hofley, for the appellant.

John R. Power, Q.C., and Michael Donovan, for the respondent.

The judgment of Lamer C.J. and La Forest, Gonthier, Cory and Major JJ. was delivered by

IACOBUCCI J. — This appeal concerns the interpretation to be given to s. 241(3) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63 (the *Income Tax Act*), which permits in certain circumstances the disclosure of otherwise confidential information obtained from a taxpayer by officials of the Department of National Revenue. More specifically, the appeal concerns an action by a trustee in bankruptcy under the *Bankruptcy Act*, R.S.C., 1985, c. B-3, for a declaration that certain property is the property of a taxpayer bankrupt's estate. The issue is whether such an action is a proceeding "relating to the administration or enforcement of" the *Income Tax Act*.

I. Facts

Raymond Slattery, who is not a party to this action, fell into arrears in paying income tax, resulting in a lengthy investigation by Revenue Canada. Unable to collect the taxes owing, Revenue Canada petitioned Slattery into bankruptcy. The respondent, Doane Raymond Limited (the Trustee), was appointed as trustee in bankruptcy of the Raymond Slattery estate. In the bankruptcy, Revenue Canada proved a claim of just over \$1 million and other creditors proved claims of over \$3 million; however, since Revenue Canada is the

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel du Nouveau-Brunswick (1991), 120 R.N.-B. (2^e) 4, 84 D.L.R. (4th) 360, 7 C.B.R. (3d) 157, qui a rejeté un appel d'un jugement du juge Jones. Pourvoi rejeté, les juges L'Heureux-Dubé, Sopinka et McLachlin sont dissidents.

B. A. Crane, c.r., et Randall J. Hofley, pour l'appelante.

John R. Power, c.r., et Michael Donovan, pour l'intimée.

Version française du jugement du juge en chef Lamer et des juges La Forest, Gonthier, Cory et Major rendu par

LE JUGE IACOBUCCI — Le présent pourvoi porte sur l'interprétation à donner au par. 241(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63 (la *Loi de l'impôt sur le revenu*), qui permet, dans certaines circonstances, la communication de renseignements par ailleurs confidentiels obtenus d'un contribuable par des fonctionnaires du ministère du Revenu national. Plus précisément, le pourvoi a trait à une action qu'un syndic de faillite a intentée en vertu de la *Loi sur la faillite*, L.R.C. (1985), ch. B-3, en vue d'obtenir un jugement déclarant que certains biens font partie de l'actif d'un contribuable failli. Il s'agit de déterminer si une telle action est une poursuite «ayant trait à l'application ou à l'exécution de» la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

I. Les faits

Raymond Slattery, qui n'est pas partie au présent pourvoi, était en retard dans le versement de montants d'impôt sur le revenu, ce qui a donné lieu à une longue enquête de Revenu Canada. Devant l'impossibilité de percevoir les montants d'impôt qui lui étaient dus, Revenu Canada a demandé la mise en faillite de Slattery. L'intimée, Doane Raymond Limited (le syndic), a été nommée syndic de faillite de l'actif de Raymond Slattery. Pendant les procédures en matière de faillite, Revenu Canada a établi l'existence d'une créance d'un peu plus d'un

only preferred creditor, it appears that the assets of the estate will not be sufficient to satisfy the claims of any other creditors.

The trustee commenced an action against the appellant, Marguerite Slattery, who is the wife of the bankrupt Slattery. The action sought a declaration that certain assets registered in Marguerite Slattery's name were, in fact, the property of the bankrupt's estate or were held in trust for that estate.

At trial, the trustee sought to introduce testimony from two Revenue Canada officials who had participated in the investigation into Raymond Slattery's affairs. Counsel for Marguerite Slattery objected on the ground that such testimony was barred by s. 241 of the *Income Tax Act*, which prohibits Revenue Canada officials from disclosing information which has been obtained from a taxpayer for the purposes of the *Income Tax Act*. The trial judge ruled that the testimony was not barred by s. 241 because it fell within the exception contained in s. 241(3), which exception provides that the prohibition does not apply "in respect of proceedings relating to the administration or enforcement of" the *Income Tax Act*. Both officials testified, and the New Brunswick Court of Queen's Bench granted the declaration sought in part.

Marguerite Slattery appealed. She argued that the trial judge had erred in permitting the Revenue Canada officials to testify. The New Brunswick Court of Appeal agreed with the trial judge's interpretation of s. 241 of the *Income Tax Act*, and dismissed the appeal.

million de dollars, et d'autres créanciers ont établi l'existence de créances de plus de trois millions de dollars; toutefois, comme Revenu Canada est le seul créancier privilégié, il appert que l'actif du failli ne sera pas suffisant pour satisfaire aux réclamations d'autres créanciers.

Le syndic a intenté une action contre l'appelante, Marguerite Slattery, l'épouse du failli Slattery. Cette action visait à obtenir un jugement déclarant que certains biens enregistrés au nom de Marguerite Slattery faisaient en réalité partie de l'actif du failli ou étaient détenus en fiducie pour le compte de cet actif.

Au procès, le syndic a demandé à faire témoigner deux fonctionnaires de Revenu Canada qui avaient participé à l'enquête sur les affaires de Raymond Slattery. L'avocat de Marguerite Slattery s'est opposé à cela en faisant valoir que de tels témoignages étaient prohibés par l'art. 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui interdit aux fonctionnaires de Revenu Canada de communiquer des renseignements obtenus d'un contribuable aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le juge de première instance a décidé que les témoignages n'étaient pas interdits par l'art. 241 puisqu'ils relevaient de l'exception contenue au par. 241(3), qui prévoit que l'interdiction ne s'applique pas «aux poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de» la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les deux fonctionnaires ont témoigné et la Cour du Banc de la Reine du Nouveau-Brunswick a accordé en partie le jugement déclaratoire demandé.

Marguerite Slattery a interjeté appel de cette décision. Elle a fait valoir que le juge de première instance avait commis une erreur en permettant aux fonctionnaires de Revenu Canada de témoigner. La Cour d'appel du Nouveau-Brunswick a souscrit à l'interprétation que le juge de première instance a donnée à l'art. 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, et elle a rejeté l'appel.

II. Relevant Statutory Provisions

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 241:

241. (1) Except as authorized by this section, no official or authorized person shall

(a) knowingly communicate or knowingly allow to be communicated to any person any information obtained by or on behalf of the Minister for the purposes of this Act or the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*,

(b) knowingly allow any person to inspect or to have access to any book, record, writing, return or other document obtained by or on behalf of the Minister for the purposes of this Act or the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*, or

(c) knowingly use, other than in the course of his duties in connection with the administration or enforcement of this Act or the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*, any information obtained by or on behalf of the Minister for the purposes of this Act or the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*.

(2) Notwithstanding any other Act or law, no official or authorized person shall be required, in connection with any legal proceedings,

(a) to give evidence relating to any information obtained by or on behalf of the Minister for the purposes of this Act or the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*, or

(b) to produce any book, record, writing, return or other document obtained by or on behalf of the Minister for the purposes of this Act or the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*.

(3) Subsections (1) and (2) do not apply in respect of criminal proceedings, either by indictment or on summary conviction, that have been commenced by the laying of an information, under an Act of the Parliament of Canada, or in respect of proceedings relating to the administration or enforcement of this Act or the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*.

(4) An official or authorized person may ...

(c) communicate or allow to be communicated information obtained under this Act or the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*, or allow inspection of or access to any book, record, writing, return or other document obtained by or on behalf of the Minister for the pur-

II. Dispositions législatives pertinentes

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 241:

241. (1) Sauf comme l'autorise le présent article, aucun fonctionnaire ni aucune personne autorisée ne doit

a) sciemment communiquer ni sciemment permettre que soit communiqué à quiconque un renseignement obtenu par le Ministre ou en son nom aux fins de la présente loi ou de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*, ni

b) sciemment permettre à quiconque d'examiner tout livre, registre, écrit, déclaration ou autres documents obtenus par le Ministre ou en son nom aux fins de la présente loi ou de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*, ou d'y avoir accès, ni

c) sciemment utiliser, en dehors du cadre de ses fonctions liées à l'application ou à l'exécution de la présente loi ou de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*, un renseignement obtenu par le Ministre ou en son nom pour l'application de la présente loi ou de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*.

(2) Nonobstant toute autre loi, aucun fonctionnaire ni aucune personne autorisée ne doit être requise, dans le cas de procédures judiciaires

a) de témoigner relativement à quelque renseignement obtenu par le Ministre ou en son nom aux fins de la présente loi ou de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*, ni

b) de produire quelque livre, registre, écrit, déclaration ou autres documents obtenus par le Ministre ou en son nom aux fins de la présente loi ou de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*.

(3) Les paragraphes (1) et (2) ne s'appliquent ni aux poursuites au criminel, sur acte d'accusation ou sur déclaration sommaire de culpabilité, engagées par le dépôt d'une dénonciation, en vertu d'une loi fédérale, ni aux poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la présente loi ou de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*.

(4) Un fonctionnaire ou une personne autorisée peut ...

c) communiquer ou permettre que soit communiqué, à toute personne qui y a par ailleurs légalement droit, un renseignement obtenu en vertu de la présente loi ou de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*, ou permettre l'examen, par toute semblable personne, de

poses of this Act or the *Petroleum and Gas Revenue Tax Act*, to or by any person otherwise legally entitled thereto.

III. Judgments Below

1. *New Brunswick Court of Queen's Bench* (Jones J.)

The judgment of the New Brunswick Court of Queen's Bench consists of an oral ruling during the trial on the admissibility of testimony from the Revenue Canada officials. Jones J. held that the proceedings in the case at bar fell within the exception in s. 241(3) of the *Income Tax Act*. In interpreting the phrase "in respect of proceedings relating to the ... enforcement of this Act", the trial judge commented upon two possible approaches, namely, the one set out in *Glover v. Minister of National Revenue*, [1981] 2 S.C.R. 561, in which the exception in s. 241(3) was held not to apply in any legal proceedings of a civil character, and a second approach taken in *Canadian Pacific Tobacco Co. v. Stapleton* (1952), 86 C.L.R. 1 (Aust. H.C.), which was more supportive of the trustee's position.

The trial judge held that "relating to" in s. 241(3) has a broad meaning. He suggested that, although s. 241(3) does not apply to civil proceedings unrelated to the *Income Tax Act*, some civil proceedings nonetheless fall within the exemption. He concluded that the action by the Trustee was of this latter kind, stating:

Now I know there can be civil legal proceedings strictly under the *Income Tax Act*, nevertheless, it is my finding that on the interpretation that I make of the words "relating to the enforcement of the Act" that — and bearing in mind the circumstances in this case, the fact that it is — this is a civil action by trustee in bankruptcy, major — while the primary creditor is Revenue Canada, and the purpose for which — came out in evidence before me yesterday morning, this action is pursued, I would find that it comes within the meaning of s. 241.3 and I

quelque livre, registre, écrit, déclaration ou autres documents obtenus par le Ministre ou en son nom aux fins de la présente loi ou de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*, ou permettre à toute semblable personne d'y avoir accès.

III. Les juridictions inférieures

1. *Cour du Banc de la Reine du Nouveau-Brunswick* (le juge Jones)

Le jugement de la Cour du Banc de la Reine du Nouveau-Brunswick consiste en une décision orale rendue, en cours d'instance, sur l'admissibilité des témoignages de fonctionnaires de Revenu Canada. Le juge Jones a conclu que les procédures en l'espèce relevaient de l'exception prévue au par. 241(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En interprétant les termes «aux poursuites ayant trait [...] à l'exécution de la présente loi», le juge de première instance a formulé des observations sur deux solutions possibles, à savoir, d'une part, celle énoncée dans l'arrêt *Glover c. Ministre du Revenu national*, [1981] 2 R.C.S. 561, où on a conclu que l'exception prévue au par. 241(3) ne s'applique pas à des poursuites judiciaires de nature civile, et, d'autre part, celle adoptée dans la décision *Canadian Pacific Tobacco Co. c. Stapleton* (1952), 86 C.L.R. 1 (H.C. Aust.), qui appuyait davantage la position du syndic.

Le juge de première instance a conclu que l'expression «ayant trait à» employée au par. 241(3) a un sens large. Il a laissé entendre que, même si le par. 241(3) ne s'applique pas à des poursuites civiles qui n'ont aucun rapport avec la *Loi de l'impôt sur le revenu*, certaines poursuites civiles pouvaient néanmoins relever de l'exception. Il a conclu que l'action intentée par le syndic tombait dans cette dernière catégorie, en disant:

[TRADUCTION] Maintenant, je sais que des poursuites judiciaires civiles peuvent être engagées strictement en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, mais je conclus toutefois, selon l'interprétation que je donne aux termes «ayant trait à l'exécution de la présente loi» que — et compte tenu des circonstances de la présente affaire, le fait qu'il s'agit — il s'agit d'une action civile intentée par un syndic de faillite, élément majeur — tandis que le créancier principal est Revenu Canada, et de l'objet — cela est ressorti de la preuve qui m'a été soumise hier

would, therefore allow the plaintiff to continue with questions along that — along the line which he was pursuing, or at least I would say that Sections 241.1 and 241.2 would not apply in this proceeding.

Accordingly, the trial judge permitted the Revenue Canada officials to testify.

2. *New Brunswick Court of Appeal* (1991), 120 N.B.R. (2d) 4 (Hoyt, Ayles and Ryan JJ.A.)

The reasons of the court were delivered by Hoyt J.A. (as he then was). During a brief review of the facts, Hoyt J.A. noted the importance of the testimony given by the Revenue Canada officials to the decision reached by the trial judge. He also noted that the purpose of the trustee's action was to ensure that the assets of the estate were collected, so that the bankrupt's creditors, including Revenue Canada, could be paid. In determining whether such proceedings were "proceedings relating to the administration or enforcement of this Act", Hoyt J.A. held at pp. 11-12:

A taxpayer who, like Mr. Slattery, circumvents tax collection procedures found in the *Act* is not thereby immune from other proceedings that the Minister may take to collect unpaid taxes and thus enforce the *Act*. Although Mr. Slattery is not a defendant in this proceeding, the trial judge has found, correctly in my view, that this situation arose because Mr. Slattery attempted to avoid paying outstanding taxes owed to Revenue Canada by implicating Mrs. Slattery with, it must be noted, her acquiescence.

Hoyt J.A. held at p. 12 that to "accept the appellant's submission could prevent the Minister from enforcing the *Income Tax Act* in proceedings other than those brought specifically under that *Act*". He distinguished *Glover, supra*, by stating that the present action could not be characterized as a non-*Income Tax Act* legal proceeding. Although this proceeding was not instituted under the *Income*

matin, visé par cette action, je conclurais qu'elle relève du par. 241.3 et je permettrais donc au demandeur de continuer à poser des questions en ce sens — dans le sens qu'il a adopté, ou je dirais à tout le moins que les par. 241.1 et 241.2 ne s'appliqueraient pas en l'espèce.

Le juge de première instance a donc permis aux fonctionnaires de Revenu Canada de témoigner.

2. *Cour d'appel du Nouveau-Brunswick* (1991), 120 R.N.-B. (2^e) 4 (les juges Hoyt, Ayles et Ryan)

Les motifs de la cour ont été rendus par le juge Hoyt (maintenant Juge en chef du Nouveau-Brunswick). Dans un bref rappel des faits, le juge Hoyt a souligné l'importance que le juge de première instance a accordée, dans sa décision, aux témoignages des fonctionnaires de Revenu Canada. Il a également fait remarquer que l'action intentée par le syndic visait à assurer le recouvrement des éléments de l'actif, afin de rembourser les créanciers du failli, y compris Revenu Canada. En déterminant si ces procédures constituaient des «poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la présente loi», le juge Hoyt conclut, aux pp. 11 et 12:

[TRADUCTION] Le contribuable qui, comme M. Slattery, se dérobe aux procédures de recouvrement d'impôt que prévoit la *Loi*, n'est pas pour autant à l'abri des autres poursuites que le Ministre pourrait lui intenter afin de recouvrer l'impôt impayé et de forcer l'exécution de la *Loi*. Quoique M. Slattery ne soit pas un défendeur dans la présente poursuite, le juge du procès a conclu, avec raison à mon sens, que la présente situation s'était présentée parce que M. Slattery avait tenté, en impliquant dans l'affaire Mme Slattery qui toutefois, notons-le, y avait consenti, de ne pas payer l'impôt qu'il devait à Revenu Canada.

Le juge Hoyt conclut, à la p. 12, qu'[TRADUCTION] «[a]ccueillir la prétention de l'appelante pourrait revenir à empêcher le Ministre de faire exécuter la *Loi de l'impôt sur le revenu* dans les poursuites qui ne seraient pas intentées précisément sous le régime de cette *Loi*». Il a établi une distinction avec l'affaire *Glover*, précitée, en affirmant que la présente action ne pouvait être qualifiée de poursuite judiciaire civile n'ayant aucun rapport avec la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Il a jugé que, même si

Tax Act, he found it to be related to the enforcement of that Act.

As a result, the Court of Appeal held that the Revenue Canada officials had properly been permitted to testify and the appeal was dismissed.

IV. Issue

The question raised by this appeal is whether a civil action commenced by the trustee for a declaration that certain property is property of the bankrupt's estate is a proceeding "relating to the ... enforcement of" the *Income Tax Act* within the meaning of s. 241(3) of that Act. If it is, the prohibitions contained in s. 241 of the *Income Tax Act* against Revenue Canada officials' communicating or giving evidence of information obtained from the taxpayer do not apply. The respondent trustee in its factum also argues that the disclosure could be permitted by the exception contained in s. 241(4)(c), by suggesting that a bankruptcy judge is a "person otherwise legally entitled" to such information. As a result of my conclusion, I need not discuss this argument further.

An analysis of the history of s. 241, its underlying purposes and policy, its text and context, applicable judicial authority, and the nature of the proceedings involved herein, leads me to conclude that the courts below were correct in their holdings and that this appeal should be dismissed.

V. Analysis

1. *History of s. 241*

At the outset, it is worth noting that the taxation of income in Canada has been and is based on a self assessment and self reporting system. Confi-

elle n'était pas fondée sur la *Loi de l'impôt sur le revenu*, la présente poursuite avait trait à l'exécution de cette loi.

^a La Cour d'appel a donc conclu que c'est à bon droit que les fonctionnaires de Revenu Canada avaient été autorisés à témoigner et elle a rejeté l'appel.

^b IV. Question en litige

Le présent pourvoi soulève la question de savoir si l'action civile que le syndic a intentée en vue d'obtenir un jugement déclarant que certains biens font partie de l'actif du failli est une poursuite «ayant trait à [...] l'exécution de» la *Loi de l'impôt sur le revenu*, au sens du par. 241(3) de cette loi. Si c'est le cas, les dispositions de l'art. 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* interdisant aux fonctionnaires de Revenu Canada de communiquer des renseignements obtenus du contribuable ou de témoigner relativement à ces renseignements ne sont pas applicables. Dans son mémoire, le syndic ^c intimé prétend en outre que la communication pourrait être permise en vertu de l'exception contenue à l'al. 241(4)c), en laissant entendre qu'un juge siégeant en matière de faillite est une «personne qui [...] a par ailleurs légalement droit» à ces renseignements. ^d Étant donné la conclusion à laquelle j'arrive, il n'est pas nécessaire d'examiner davantage cet argument. ^e

^f Une analyse de l'historique de l'art. 241, des objets et de la politique qui le sous-tendent, de son texte et de son contexte, de la jurisprudence applicable et de la nature des procédures ici en cause m'amène à conclure que les juridictions inférieures ^g ont eu raison de statuer comme elles l'ont fait et qu'il y a lieu de rejeter le présent pourvoi. ^h

V. Analyse

ⁱ 1. *Historique de l'art. 241*

Il convient, au départ, de souligner que le régime fiscal canadien a été et est toujours fondé sur un principe d'auto-cotisation et d'auto-déclaration. La confidentialité des renseignements relatifs au contribuable a toujours constitué un élément

dentality of taxpayer information has been an important part of our income tax collection system.

Legislated confidentiality of information obtained from taxpayers has moved through two distinct stages in Canada. The first stage began with s. 11 of the *Income War Tax Act, 1917*, S.C. 1917, c. 28. That section was a simple prohibition against disclosure by a person employed in the service of the Crown to a person, not legally entitled thereto, of any information obtained under the Act. Section 11 read as follows:

11. No person employed in the service of His Majesty shall communicate or allow to be communicated to any person not legally entitled thereto, any information obtained under the provisions of this Act, or allow such person to inspect or have access to any written statement furnished under the provisions of this Act. Any person violating any of the provisions of this section shall be liable on summary conviction to a penalty not exceeding two hundred dollars.

Section 11 was re-enacted as s. 81 of the 1927 *Income War Tax Act*, R.S.C. 1927, c. 97, with the only modification being that the section was divided into two subsections, with the penalty portion becoming s. 81(2). In 1948, s. 81 became s. 121 of *The Income Tax Act*, slight changes in wording took place, and the subsections reverted to a consolidated form once more (S.C. 1948, c. 52). In 1952, the last change of the first stage occurred, and s. 121 became s. 133 in the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148. Viewed as a whole, this stage of legislative history is distinguishable because the extent of confidentiality protection afforded to taxpayers by the plain language of the statute had two features. First, the prohibition against disclosure was directed only at persons in the service of the Crown. Second, the success of that prohibition depended almost entirely upon the meaning ascribed to the statutory phrase "a person, not legally entitled thereto", which phrase offered the only exception to the otherwise blanket statutory prohibition.

important de notre système de perception de l'impôt.

La reconnaissance législative du caractère confidentiel des renseignements obtenus des contribuables a connu deux phases distinctes au Canada. La première phase a commencé avec l'art. 11 de la *Loi de l'impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*, S.C. 1917, ch. 28. Cet article interdisait simplement aux personnes au service de Sa Majesté de communiquer un renseignement obtenu en vertu de la Loi à une personne qui n'y avait pas légalement droit. L'article 11 se lisait ainsi:

11. Nulle personne employée au service de Sa Majesté ne doit communiquer ni permettre que l'on communique à une personne qui n'y a pas légalement droit un renseignement quel qu'il soit, obtenu en vertu des dispositions de la présente loi, ni permettre à aucune telle personne d'inspecter les déclarations écrites fournies en vertu des dispositions de la présente loi ou d'avoir accès à aucune de ces déclarations. Toute personne enfreignant les dispositions du présent article est passible, sur conviction par voie sommaire, d'une amende n'excédant pas deux cents dollars.

L'article 11 a été repris à l'art. 81 de la *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu* de 1927, S.R.C. 1927, ch. 97, avec comme seule modification la division de l'article en deux paragraphes, la disposition pénale devenant le par. 81(2). En 1948, l'art. 81 est devenu l'art. 121 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de légères modifications ont été apportées à sa formulation et les paragraphes furent fusionnés à nouveau (S.C. 1948, ch. 52). La dernière modification de la première phase a eu lieu en 1952, lorsque l'art. 121 est devenu l'art. 133 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, ch. 148. Considérée dans son ensemble, cette phase de l'historique législatif se caractérise par les deux traits distinctifs de l'étendue de la protection accordée aux contribuables par le texte clair de la Loi. En premier lieu, l'interdiction de divulguer ne visait que les personnes au service de Sa Majesté. En deuxième lieu, l'efficacité de cette interdiction dépendait presque entièrement du sens donné à l'expression «une personne qui n'y avait pas légalement droit» employée dans la Loi, laquelle expression présentait la seule exception à l'interdiction par ailleurs générale formulée dans la Loi.

The second legislative stage began in 1966 when the confidentiality section was entirely modified by two amendments (S.C. 1966-67, c. 47, s. 17, and S.C. 1966-67, c. 91, s. 22). These amendments extended the general rule of non-disclosure to everyone, and at the same time spelled out specific exceptions for prescribed situations. (See Stephen J. Toope and Alison L. Young, "The Confidentiality of Tax Returns Under Canadian Law" (1982), 27 *McGill L.J.* 479.) The following is a succinct summary of the 1966 amendments at p. 489:

The general effect of these provisions is to make the section easier to apply. There is now a general prohibition against release of tax information to anyone. The subsections which follow the general prohibition set up exceptions to the rule, and the circumstances in which ministerial discretion may operate seem to be clear. The organization of the section is, in this respect, more amenable to application by common law courts as it resembles a set of rules rather than an abstract principle.

As will be noted again below, the 1966 amendments were described by the Ontario Court of Appeal as "a comprehensive code designed to protect the confidentiality of all information given to the Minister for the purposes of the *Income Tax Act*" — *Glover v. Glover (No. 1)* (1980), 29 O.R. (2d) 392, at p. 396. The amendments were initially embodied in s. 133, but in 1970, s. 133 became s. 241 of the *Income Tax Act*, as it remains today. Since then, the section has been only slightly modified.

2. Purposes and Policy Underlying s. 241

In my view, s. 241 involves a balancing of competing interests: the privacy interest of the taxpayer with respect to his or her financial information, and the interest of the Minister in being allowed to disclose taxpayer information to the extent necessary for the effective administration

La deuxième phase législative a commencé en 1966 lorsque deux modifications ont complètement changé la disposition sur la confidentialité (S.C. 1966-67, ch. 47, art. 17, et S.C. 1966-67, ch. 91, art. 22). Ces modifications ont étendu à tous l'application de la règle générale de non-divulgateion, tout en formulant des exceptions précises applicables à des situations prévues. (Voir Stephen J. Toope et Alison L. Young, «The Confidentiality of Tax Returns Under Canadian Law» (1982), 27 *R.D. McGill* 479.) On trouve, dans le passage suivant, un bref résumé des modifications de 1966 (à la p. 489):

[TRADUCTION] Ces dispositions ont pour effet général de faciliter l'application de l'article. Il y a maintenant une interdiction générale de communiquer des renseignements fiscaux à qui que ce soit. Les paragraphes qui suivent l'interdiction générale établissent des exceptions à la règle, et les circonstances dans lesquelles peut s'exercer le pouvoir discrétionnaire ministériel semblent claires. À cet égard, il semble que, de par sa structure, l'article soit plus facile à appliquer pour les tribunaux de common law puisqu'il s'apparente davantage à un ensemble de règles qu'à un principe abstrait.

Tel que souligné de nouveau plus loin, les modifications de 1966 ont été décrites par la Cour d'appel de l'Ontario comme un [TRADUCTION] «code complet destiné à préserver le caractère confidentiel de tous les renseignements donnés au Ministre aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*» — *Glover c. Glover (No. 1)* (1980), 29 O.R. (2d) 392, à la p. 396. Les modifications ont d'abord figuré à l'art. 133, mais en 1970, l'art. 133 est devenu l'art. 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, tel qu'on le connaît aujourd'hui. Depuis lors, cet article n'a été modifié que légèrement.

2. Objets et politique qui sous-tendent l'art. 241

À mon avis, l'art. 241 comporte l'établissement d'un équilibre entre des intérêts opposés: l'intérêt du contribuable en matière de respect de sa vie privée en ce qui a trait aux renseignements relatifs à sa situation financière, et l'intérêt qu'a le Ministre à être autorisé à communiquer des renseignements relatifs au contribuable dans la mesure où cela est nécessaire pour appliquer et exécuter efficacement

and enforcement of the *Income Tax Act* and other federal statutes referred to in s. 241(4).

Section 241 reflects the importance of ensuring respect for a taxpayer's privacy interests, particularly as that interest relates to a taxpayer's finances. Therefore, access to financial and related information about taxpayers is to be taken seriously, and such information can only be disclosed in prescribed situations. Only in those exceptional situations does the privacy interest give way to the interest of the state.

As alluded to already, Parliament recognized that to maintain the confidentiality of income tax returns and other obtained information is to encourage the voluntary tax reporting upon which our tax system is based. Taxpayers are responsible for reporting their incomes and expenses and for calculating the tax owed to Revenue Canada. By instilling confidence in taxpayers that the personal information they disclose will not be communicated in other contexts, Parliament encourages voluntary disclosure of this information. The opposite is also true: if taxpayers lack this confidence, they may be reluctant to disclose voluntarily all of the required information (Edwin C. Harris, *Canadian Income Taxation* (4th ed. 1986), at pp. 26-27).

Parliament has also recognized, however, that if personal information obtained cannot be used to assist in tax collection when required, including tax collection by way of judicial enforcement, the possession of such information will be useless. Disclosure of information obtained through tax returns or collected in the course of tax investigations may be necessary during litigation in order to ensure that all relevant information is before the court, and thereby to assist in the correct disposition of litigation. But this necessity is sanctioned by Parliament in a very limited number of situations. Disclosure is authorized in criminal proceedings and other proceedings as set out in s. 241(3). Certain other situations are specified in s. 241(4), which have been described by the Ontario Court of

la *Loi de l'impôt sur le revenu* et d'autres lois fédérales mentionnées au par. 241(4).

L'article 241 traduit l'importance d'assurer le respect des intérêts du contribuable en matière de vie privée, particulièrement en ce qui concerne sa situation financière. L'accès à des renseignements financiers ou connexes sur les contribuables doit donc être pris au sérieux et ces renseignements ne peuvent être communiqués que dans les situations prévues. Ce n'est que dans ces situations exceptionnelles que l'intérêt relatif à la vie privée doit céder le pas à l'intérêt de l'État.

Comme je l'ai déjà mentionné, le Parlement a reconnu qu'en préservant le caractère confidentiel des déclarations d'impôt sur le revenu et d'autres renseignements obtenus, on encourage la production volontaire de déclarations d'impôt sur le revenu sur laquelle repose notre régime fiscal. Les contribuables sont tenus de déclarer leurs revenus et leurs dépenses et de calculer l'impôt qu'ils doivent à Revenue Canada. En insufflant chez les contribuables la confiance que les renseignements personnels qu'ils révèlent ne seront pas communiqués dans d'autres contextes, le Parlement encourage la communication volontaire de ces renseignements. Le contraire est également vrai: si les contribuables n'ont pas cette confiance, ils peuvent hésiter à communiquer volontairement tous les renseignements requis (Edwin C. Harris, *Canadian Income Taxation* (4^e éd. 1986), aux pp. 26 et 27).

Toutefois, le Parlement a également reconnu que, si les renseignements personnels obtenus ne peuvent être utilisés pour faciliter le recouvrement de l'impôt, notamment par voie judiciaire, lorsque cela est nécessaire, la possession de tels renseignements ne sera d'aucune utilité. Il peut être nécessaire de procéder en cours d'instance à la communication de renseignements obtenus dans les déclarations d'impôt sur le revenu ou recueillis dans le cadre d'enquêtes fiscales, pour garantir que le tribunal dispose de tous les renseignements pertinents et soit ainsi plus en mesure de trancher adéquatement le litige. Cette nécessité n'est toutefois sanctionnée par le Parlement que dans un nombre très limité de cas. La communication est permise dans des poursuites criminelles ou d'autres pour-

Appeal as being “largely of an administrative nature” (*Glover v. Glover (No. 1)*, *supra*, at p. 397).

suites énoncées au par. 241(3). Elle est aussi permise dans d’autres situations énumérées au par. 241(4), que la Cour d’appel de l’Ontario a déjà décrites comme étant [TRADUCTION] «de nature surtout administrative» (*Glover c. Glover (No. 1)*, précité, à la p. 397).

3. *The Text and Context of s. 241(3)*

As already noted, s. 241(3) provides, *inter alia*, that the confidentiality provisions in s. 241(1) and (2) do not apply “in respect of proceedings relating to the administration or enforcement of” the *Income Tax Act*. The appellant argues that the only proceedings covered by this exception are those which are expressly provided for in Part XV of the Act, entitled “Administration and Enforcement”. The appellant’s argument would require the words in s. 241(3) to be read as meaning that the confidentiality provisions do not apply “in respect of proceedings taken pursuant to the administration or enforcement provisions” of the *Income Tax Act*. Neither the text nor context of s. 241 supports this argument.

The connecting phrases used by Parliament in s. 241(3) are very broad. The confidentiality provisions are stated not to apply in respect of proceedings relating to the administration or enforcement of the *Income Tax Act*.

The phrase “in respect of” was considered by this Court in *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at p. 39:

The words “in respect of” are, in my opinion, words of the widest possible scope. They import such meanings as “in relation to”, “with reference to” or “in connection with”. The phrase “in respect of” is probably the widest of any expression intended to convey some connection between two related subject matters. [Emphasis added.]

In my view, these comments are equally applicable to the phrase “relating to”. *The Pocket Oxford Dic-*

3. *Le texte et le contexte du par. 241(3)*

Comme je l’ai déjà mentionné, le par. 241(3) prévoit notamment que les dispositions en matière de confidentialité contenues aux par. 241(1) et (2) ne s’appliquent pas «aux poursuites ayant trait à l’application ou à l’exécution de» la *Loi de l’impôt sur le revenu*. L’appelante prétend que les seules poursuites qui sont visées par cette exception sont celles qui sont expressément prévues à la partie XV de la Loi, intitulée «Application et exécution». L’argument de l’appelante exigerait d’interpréter les termes du par. 241(3) comme signifiant que les dispositions en matière de confidentialité ne s’appliquent pas «aux poursuites engagées conformément aux dispositions relatives à l’application ou à l’exécution de» la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Cet argument n’est appuyé ni par le texte ni par le contexte de l’art. 241.

Les expressions conjonctives que le Parlement utilise dans la version anglaise du par. 241(3) sont très générales. On précise que les dispositions en matière de confidentialité ne s’appliquent pas aux (in respect of) poursuites ayant trait à (relating to) l’application ou à l’exécution de la Loi de l’impôt sur le revenu.

Les mots «quant à» («*in respect of*») ont été examinés par notre Cour dans l’arrêt *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la p. 39:

À mon avis, les mots «quant à» [*in respect of*] ont la portée la plus large possible. Ils signifient, entre autres, «concernant» [*in relation to*], «relativement à» ou «par rapport à». Parmi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c’est probablement l’expression «quant à» qui est la plus large. [Je souligne.]

Selon moi, ces commentaires s’appliquent également à l’expression anglaise «*relating to*». *The*

tionary (1984) defines the word "relation" as follows:

... what one person or thing has to do with another, way in which one stands or is related to another, kind of connection or correspondence or contrast or feeling that prevails between persons or things; ...

So, both the connecting phrases of s. 241(3) suggest that a wide rather than narrow view should be taken when considering whether a proposed disclosure is in respect of proceedings relating to the administration or enforcement of the *Income Tax Act*.

This breadth of meaning is confirmed when one examines the French version of the section. The French version of s. 241(3) reads as follows:

241. ...

(3) Les paragraphes (1) et (2) ne s'appliquent ni aux poursuites au criminel, sur acte d'accusation ou sur déclaration sommaire de culpabilité, engagées par le dépôt d'une dénonciation, en vertu d'une loi fédérale, ni aux poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la présente loi ... [Emphasis added.]

The phrase "ayant trait à" is defined in the Larousse dictionary *Dictionnaire de la langue française* (1989) as: "Avoir trait à : avoir un rapport avec". The dictionary *Le Robert Méthodique* (1988) defines the phrase as: "Avoir trait à: Se rapporter à ... V. Rapport". And the same dictionary defines the word "rapport" as meaning "Lien, relation". Consequently, the French version of s. 241(3) is as broad as the English version.

The next question to ask considers what type of administration or enforcement proceedings are contemplated by s. 241(3): only proceedings brought under the *Income Tax Act* itself, or both such proceedings and others? To answer this question, one must look first to the wording of s. 241(3). That provision contains no language which confines the concept of proceedings relating to administration or enforcement to the boundaries of

Pocket Oxford Dictionary (1984) définit ainsi le mot anglais «relation»:

[TRADUCTION] ... rapport qui existe entre des personnes ou des choses, façon de se situer ou d'être par rapport à quelqu'un d'autre ou quelque chose d'autre, sorte de lien, de correspondance, de contraste ou de sentiment entre des personnes ou des choses ...

Ainsi, les deux expressions conjonctives que l'on trouve dans la version anglaise du par. 241(3) portent à croire qu'il y a lieu d'adopter une interprétation large plutôt qu'étroite en examinant si une communication proposée se rapporte à des poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Ce sens large est confirmé par la version française de cet article. Le texte français du par. 241(3) se lit ainsi:

241. ...

(3) Les paragraphes (1) et (2) ne s'appliquent ni aux poursuites au criminel, sur acte d'accusation ou sur déclaration sommaire de culpabilité, engagées par le dépôt d'une dénonciation, en vertu d'une loi fédérale, ni aux poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la présente loi ... [Je souligne.]

L'expression «ayant trait à» est ainsi définie dans le *Dictionnaire de la langue française* (Larousse), (1989): «Avoir trait à: avoir un rapport avec». Le dictionnaire *Le Robert Méthodique* (1988) définit ainsi l'expression: «Avoir trait à: Se rapporter à [...] V. Rapport». Le même dictionnaire définit le mot «rapport» comme signifiant «Lien, relation». Par conséquent, la version française du par. 241(3) est aussi générale que la version anglaise.

Il faut ensuite s'interroger sur le genre de poursuites relatives à l'application ou à l'exécution qu'envisage le par. 241(3): s'agit-il uniquement des poursuites engagées en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* elle-même, ou à la fois de ces poursuites et d'autres types de poursuites? Pour répondre à cette question, il faut d'abord examiner le texte du par. 241(3). Cette disposition ne contient aucun terme qui confine la notion de pour-

the *Income Tax Act*. This conclusion is buttressed when one considers the context of s. 241.

Section 241 is found in Part XV of the *Income Tax Act*, which deals with administration and enforcement as previously noted. It is obvious, but the fact must nonetheless be highlighted, that the collection of money owing to Revenue Canada is an important part of the Act's enforcement. This proposition is confirmed by s. 222 of the Act which reads as follow:

222. All taxes, interest, penalties, costs and other amounts payable under this Act are debts due to Her Majesty and recoverable as such in the Federal Court of Canada or any other court of competent jurisdiction or in any other manner provided by this Act. [Emphasis added.]

Section 222 is a clear statement that, in addition to the procedures specified in the *Income Tax Act*, the Minister may resort generally to the courts to institute civil proceedings to collect taxes as debts. But, in order to take full advantage of this power, the Minister must be able to disclose in court otherwise confidential information in order to prove the cause of action in debt. It must therefore be possible to disclose such information to establish the amount owed and to prove related matters. Absent the ability to disclose as required to prove a debt, s. 222 would be deprived of part of its meaning. The absurdity of such a result strongly suggests that the collection proceedings specified in s. 222 are proceedings "relating to the . . . enforcement" of the *Income Tax Act* within the meaning of s. 241(3).

This legislative interpretation accords with the necessary balancing of privacy and state interests which takes place in s. 241. Confidentiality of tax information is necessary in order to promote the privacy interests of taxpayers and the success of voluntary tax reporting. But the success of the voluntary tax reporting system will be of no import if

suites ayant trait à l'application ou à l'exécution aux limites de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Cette conclusion est étayée par le contexte de l'art. 241.

L'article 241 figure dans la partie XV de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui porte sur l'application et l'exécution comme cela a déjà été mentionné. Même si cela est évident, il vaut néanmoins la peine de souligner que le recouvrement de sommes d'argent dues à Revenue Canada constitue une partie importante de l'exécution de la Loi. Cette proposition est confirmée par l'art. 222 de la Loi, dont voici le texte:

222. Tous les impôts, intérêts, pénalités, frais et autres montants payables en vertu de la présente loi sont des dettes envers Sa Majesté et recouvrables comme telles devant la Cour fédérale du Canada ou devant tout autre tribunal compétent, ou de toute autre manière prévue par la présente loi. [Je souligne.]

L'article 222 énonce clairement qu'en plus des procédures mentionnées expressément dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le Ministre peut généralement recourir aux tribunaux et engager des poursuites civiles en vue d'effectuer des recouvrements d'impôt. Mais pour profiter pleinement de ce pouvoir, le Ministre doit être en mesure de communiquer au tribunal des renseignements par ailleurs confidentiels afin d'établir l'existence d'une cause d'action fondée sur une dette. Il doit par conséquent être possible de communiquer de tels renseignements pour établir le montant de la dette et pour faire la preuve de questions connexes. S'il n'était pas possible de communiquer les renseignements nécessaires pour établir l'existence d'une dette, l'art. 222 perdrait une partie de son sens. Devant l'absurdité d'un tel résultat, force est de conclure que les poursuites en recouvrement mentionnées à l'art. 222 constituent des poursuites «ayant trait à [. . .] l'exécution» de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, au sens du par. 241(3).

Cette interprétation législative s'harmonise avec l'établissement nécessaire d'un équilibre entre les intérêts relatifs à la vie privée et les intérêts de l'État, qui a lieu à l'art. 241. La confidentialité des renseignements fiscaux est nécessaire pour promouvoir les intérêts relatifs à la vie privée qu'ont les contribuables et le succès de la production

Revenue Canada cannot effectively collect taxes owed by taxpayers. In order to collect taxes owed, Revenue Canada should be able to resort to various procedures and proceedings to pursue the amounts owed and in doing so should also be able to disclose in court the information necessary to prove a cause of action in debt. As Décary J.A. said in *Diversified Holdings Ltd v. Canada*, [1991] 1 F.C. 595 (C.A.), at p. 599:

In the instant case, the documents are part of a process, the collection proceedings, which is in itself in the public domain and which involves by its very nature the publication of information that would otherwise have remained confidential. One cannot seize a property pursuant to a certificate which has the force and effect of a judgment (see subsection 223(2) of the Act) without revealing to some extent information given to the Minister.

4. Judicial Interpretation of s. 241

I do not find it necessary to discuss all the cases which were decided under s. 241's predecessor sections or which deal with actions related to those predecessor sections. However, both the appellant and respondent cited, in support of their respective positions, the decision of the Ontario Court of Appeal in *Glover v. Glover (No. 1)*, *supra*, which was affirmed by this Court in a short judgment (*Glover v. Minister of National Revenue*, *supra*). Accordingly, some comment on this case is required.

In *Glover*, a trial judge ordered Revenue Canada to disclose the address of a taxpayer who had abducted his children in violation of a court order which granted custody to the children's mother. The question was whether the judge who ordered disclosure of the information was a person "legally entitled thereto". That phrase had been carried over from s. 241's predecessor provision and was restated in s. 241(4)(c) as an enumerated exception. The Ontario Court of Appeal set aside the

volontaire des déclarations d'impôt sur le revenu. Mais le succès du système de production volontaire des déclarations d'impôt sur le revenu sera dénué de sens si Revenu Canada ne peut, dans les faits, percevoir les montants d'impôt que lui doivent les contribuables. Pour être en mesure d'effectuer des recouvrements d'impôt, Revenu Canada devrait pouvoir recourir à diverses procédures et poursuites visant la perception des montants dûs et, ce faisant, pouvoir aussi communiquer au tribunal les renseignements nécessaires pour établir l'existence d'une cause d'action fondée sur une dette. Comme l'affirme le juge Décary, dans l'arrêt *Diversified Holdings Ltd. c. Canada*, [1991] 1 C.F. 595 (C.A.), à la p. 599:

En l'espèce, les documents en cause sont partie intégrante d'un processus, savoir les mesures de recouvrement de l'impôt, lequel processus est public et implique de par sa nature, la publication de renseignements qui autrement seraient restés confidentiels. On ne saurait saisir un bien en exécution d'un certificat qui produit les mêmes effets qu'une décision judiciaire (voir le paragraphe 223(2) de la Loi) sans divulguer dans une certaine mesure les renseignements obtenus par le ministre.

4. Interprétation judiciaire de l'art. 241

J'estime qu'il n'est pas nécessaire d'examiner toutes les décisions qui ont été rendues sous le régime des articles qui ont précédé l'art. 241 ou qui portent sur des actions liées à ces articles précédents. Toutefois, l'appelante et l'intimée ont cité, à l'appui de leurs positions respectives, l'arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario *Glover c. Glover (No. 1)*, précité, que notre Cour a confirmé dans un bref arrêt (*Glover c. Ministre du Revenu national*, précité). En conséquence, il est nécessaire de commenter jusqu'à un certain point cet arrêt.

Dans *Glover*, le juge de première instance avait ordonné à Revenu Canada de communiquer l'adresse d'un contribuable qui avait enlevé ses enfants contrairement à une ordonnance judiciaire de garde en faveur de la mère des enfants. Il s'agissait de déterminer si le juge qui avait ordonné la communication des renseignements était une personne «qui [...] y [avait] légalement droit». Cette expression, qui remonte à la disposition ayant précédé l'art. 241, a été reprise dans l'al.

trial judge's order, holding that the judge did not come within the s. 241(4)(c) exception.

In the course of his reasons, MacKinnon A.C.J.O. on behalf of a unanimous court made some general comments on the interpretation of s. 241. He stated at p. 396 that "[s]ection 241, in my view, is a comprehensive code designed to protect the confidentiality of all information given to the Minister for the purposes of the *Income Tax Act*". In his opinion, at p. 397, s. 241(3) was:

... a clear statement of parliamentary policy that no information obtained for the purpose of the Act shall be communicated and no official or authorized person shall be required to give evidence relating to such information in any non-*Income Tax Act* civil legal proceedings.

The mother appealed the decision of the Ontario Court of Appeal to this Court, which dismissed the appeal with brief reasons in which Laskin C.J. said at p. 562:

Sympathetic though one is inclined to be to the appellant's plight, the statutory provisions above-mentioned for non-disclosure, in connection with any legal proceedings of a civil character, do not give any power to a court to qualify them, nor do the exceptions set out in s. 241(4)(c) assist the appellant.

I agree with the respondent that, in *Glover*, the proceedings in question had no connection whatsoever with the administration or enforcement of the *Income Tax Act*. As a result, this Court's decision must be read to mean that the confidentiality provisions apply to any legal proceeding of a civil character which is not covered by the exception provided in s. 241(3). In other words, ss. 241(1) and (2) apply to civil proceedings which are not related to the administration or enforcement of the *Income Tax Act*. In my view, *Glover* does not inform the issue already set out: the essential question is whether or not the bankruptcy proceedings taken herein are related to the administration or enforce-

241(4)(c) à titre d'exception énumérée. La Cour d'appel de l'Ontario a annulé l'ordonnance du juge de première instance, en statuant que le juge n'était pas visé par l'exception de l'al. 241(4)(c).

Dans les motifs qu'il a rédigés au nom de la cour à l'unanimité, le juge en chef adjoint MacKinnon a fait certains commentaires généraux sur l'interprétation de l'art. 241. Il affirme, à la p. 396: [TRADUCTION] «[à] mon sens, l'art. 241 est un code complet destiné à préserver le caractère confidentiel de tous les renseignements donnés au Ministre aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*». Il se dit d'avis, à la p. 397, que le par. 241(3) est:

[TRADUCTION] ... un énoncé clair de la politique parlementaire voulant qu'aucun renseignement obtenu aux fins de la Loi ne soit communiqué et qu'aucun fonctionnaire, ou autre personne autorisée, ne soit tenu de témoigner au sujet de tels renseignements dans quelque poursuite judiciaire civile n'ayant aucun rapport avec la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

La mère a formé un pourvoi contre l'arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario devant notre Cour qui a rejeté ce pourvoi en exposant de brefs motifs dans lesquels le juge en chef Laskin affirme, à la p. 562:

Malgré la sympathie que l'on peut avoir pour la situation de l'appelante, les dispositions précitées de la Loi qui interdisent la communication de renseignements dans des procédures de nature civile, ne permettent pas à la Cour de les atténuer pas plus que les exceptions énoncées à l'al. 241(4)(c) ne sont utiles à l'appelante.

Je conviens avec l'intimée que, dans l'affaire *Glover*, les poursuites en question n'avaient absolument rien à voir avec l'application ou l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Par conséquent, il faut interpréter l'arrêt de notre Cour comme signifiant que les dispositions en matière de confidentialité s'appliquent à toutes procédures de nature civile qui ne sont pas visées par l'exception prévue au par. 241(3). En d'autres termes, les par. 241(1) et (2) s'appliquent aux procédures civiles qui n'ont aucun rapport avec l'application ou l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. À mon avis, *Glover* n'est pas pertinent en ce qui concerne la question en litige qui a déjà été énoncée: la question essentielle est de savoir si les procédures en matière de faillite engagées en l'espèce

ment of the *Income Tax Act*. As I will now discuss, I think they are.

ont trait à l'application ou à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Comme je vais maintenant le démontrer, je crois que c'est le cas.

V. *Are the Present Proceedings Covered by s. 241(3)?*

V. *Les poursuites engagées en l'espèce sont-elles visées par le par. 241(3)?*

In determining whether the present bankruptcy proceedings are covered by the exception in s. 241(3) of the *Income Tax Act*, I think it worthwhile to note briefly some of the features of the bankruptcy process.

Pour déterminer si les procédures en matière de faillite engagées en l'espèce sont visées par l'exception du par. 241(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, je crois qu'il vaut la peine de mentionner brièvement certaines caractéristiques du processus de faillite.

It has been stated that among the purposes of the *Bankruptcy Act* are a desire to permit an effective and fair distribution of the assets of a bankrupt person, and a desire to protect creditors of insolvent persons. See Houlden and Morawetz, *Bankruptcy and Insolvency Law of Canada* (3rd ed. 1993), at pp. 1-3, 1-4; see also Marc Chabot, *Faillite et Insolvabilité* (1987), at p. 8. Indeed, it has been asserted that not only are the interests of debtors and creditors protected under the *Bankruptcy Act*, but so is the public interest. See Professor Albert Bohémier, *Faillite et Insolvabilité*, vol. 1, (1992), at pp. 48-56. Thus, there are many who would advocate resort to bankruptcy proceedings as an effective and fair means of debt collection. I need not join the debate as to whether or to what extent these assertions are true. I will simply note that the bankruptcy process is aimed at the proper protection of debtor, creditor and public interests.

On a dit que, parmi les objets de la *Loi sur la faillite*, il y a la volonté de permettre une répartition efficace et équitable de l'actif du failli, et celle de protéger les créanciers de personnes insolvables. Voir Houlden et Morawetz, *Bankruptcy and Insolvency Law of Canada* (3^e éd. 1993), aux pp. 1-3 et 1-4; voir aussi Marc Chabot, *Faillite et Insolvabilité* (1987), à la p. 8. En fait, on a affirmé que la *Loi sur la faillite* protège non seulement les intérêts des débiteurs et des créanciers, mais encore l'intérêt public. Voir le professeur Albert Bohémier, *Faillite et Insolvabilité*, t. 1, (1992), aux pp. 48 à 56. Ainsi, nombre d'auteurs préconiseraient le recours à des procédures en matière de faillite comme moyen efficace et équitable de recouvrer des dettes. Je n'ai pas à m'engager dans le débat sur la question de savoir si ces affirmations sont véridiques, ou jusqu'à quel point elles le sont. Je me contenterai de noter que le processus de faillite vise à assurer une protection adéquate aux intérêts des débiteurs, des créanciers et du public.

In the case on appeal, the Minister of National Revenue petitioned Raymond Slattery into bankruptcy. Mr. Slattery filed a statement of affairs stating that he had virtually no assets. The trustee then commenced the present action in the Court of Queen's Bench of New Brunswick seeking a declaration that certain assets held in the name of the appellant, Marguerite Slattery, were in reality property of the bankrupt's estate.

En l'espèce, le ministre du Revenu national a demandé la mise en faillite de Raymond Slattery. Monsieur Slattery a produit un bilan selon lequel il n'avait pratiquement aucun élément d'actif. Le syndic a alors intenté la présente action devant la Cour du Banc de la Reine du Nouveau-Brunswick afin d'obtenir un jugement déclarant que certains biens détenus au nom de l'appelante, Marguerite Slattery, faisaient en réalité partie de l'actif du failli.

The appellant admits that, if the Minister through Revenue Canada had instituted proceedings under the *Income Tax Act*, such proceedings would be enforcement proceedings covered by the exception in s. 241(3). However, the appellant argues that because the proceedings herein were taken by the trustee, they cannot qualify as such. In my view, this argument fails for several reasons.

First, the appellant's argument is not supported by the wording of s. 241(3). As mentioned earlier, in my opinion the exception authorizing Revenue Canada to disclose tax related information in proceedings is very broad; that is, it operates in respect of proceedings relating to the enforcement of the *Income Tax Act*. The practical purpose and result of the present proceedings will be to increase the estate of the bankrupt taxpayer, Raymond Slattery. The ultimate purpose and result of these same proceedings will be the payment of taxes owed, inasmuch as Revenue Canada is a preferred beneficiary under the scheme of distribution established by s. 136 of the *Bankruptcy Act*. I find it quite clear that, under the terms of s. 241(3), such a proceeding has a "relation" or "connection" with the enforcement of the *Income Tax Act*. Neither the fact that the bankruptcy proceedings involve other creditors of the bankrupt, nor the fact that the proceedings were commenced by the trustee, detracts from the "relation" or "connection" between the proceedings and the enforcement of the *Income Tax Act*.

Second, the appellant's argument is also somewhat inconsistent with the power given to creditors in s. 38(1) of the *Bankruptcy Act*. Section 38(1) provides for the following:

38. (1) Where a creditor requests the trustee to take any proceeding that in his opinion would be for the benefit of the estate of a bankrupt and the trustee refuses or neglects to take the proceeding, the creditor may obtain from the court an order authorizing him to take the proceeding in his own name and at his own expense and risk . . .

L'appelante reconnaît que, si le Ministre avait engagé par l'intermédiaire de Revenu Canada des poursuites fondées sur la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ces poursuites constitueraient des poursuites ayant trait à l'exécution de la Loi qui seraient visées par l'exception du par. 241(3). Cependant, elle soutient que, puisque les poursuites dont il est ici question ont été engagées par le syndic, elles ne peuvent pas être qualifiées ainsi. À mon avis, cet argument échoue pour plusieurs raisons.

En premier lieu, l'argument de l'appelante n'est pas appuyé par le texte du par. 241(3). Comme je l'ai déjà mentionné, j'estime que l'exception qui autorise Revenu Canada à communiquer des renseignements fiscaux dans des poursuites est très générale; en effet, elle s'applique aux poursuites ayant trait à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les présentes poursuites auront pour objet et résultat pratiques d'accroître l'actif du contribuable failli, Raymond Slattery. Elles auront pour objet et résultat ultimes le versement du montant d'impôt dû, dans la mesure où Revenu Canada est un créancier privilégié selon le plan de répartition établi à l'art. 136 de la *Loi sur la faillite*. J'estime qu'il est très clair qu'en vertu des dispositions du par. 241(3), une telle procédure a un «rapport» ou un «lien» avec l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ni le fait que d'autres créanciers du failli soient en cause dans les procédures en matière de faillite, ni le fait que ces procédures aient été engagées par le syndic ne diminue le «rapport» ou le «lien» entre les procédures et l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

En deuxième lieu, l'argument de l'appelante est aussi quelque peu incompatible avec le pouvoir conféré aux créanciers par le par. 38(1) de la *Loi sur la faillite*. Le paragraphe 38(1) se lit ainsi:

38. (1) Lorsqu'un créancier demande au syndic d'intenter des procédures qui, à son avis, seraient à l'avantage de l'actif du failli, et que le syndic refuse ou néglige d'intenter ces procédures, le créancier peut obtenir du tribunal une ordonnance l'autorisant à intenter des procédures en son propre nom et à ses propres frais et risques . . .

If we accept the appellant's proposition, a potential contradiction obviously results. That is, if a trustee initiated proceedings, confidential information obtained by Revenue Canada could not be disclosed in order to prove the fraudulent scheme, whereas if the trustee refused to act and Revenue Canada took the same proceedings, the information could arguably be disclosed. This result makes no sense since, in either case, the proceedings would be under the *Bankruptcy Act* and would be taken in furtherance of enforcing the *Income Tax Act*. The intervention of the trustee does not change the character of the bankruptcy proceedings, in so far as that character relates to the enforcement of the *Income Tax Act*.

Third, at the level of policy, I see no valid reason why the Minister should be inhibited from recourse to the bankruptcy process in light of the advantages and protection that this process can entail. If the Minister cannot disclose confidential information in bankruptcy to prove a claim asserted, the bankruptcy procedure will in many cases not be available for income tax enforcement. Again, the sense of this result is not apparent.

Without wishing to rule in any way on the matter, it is alleged that Revenue Canada had and still has at its disposal some *Income Tax Act* remedies against the appellant, which are unaffected by the stay of proceedings provided for by s. 69 of the *Bankruptcy Act*, which reads as follows:

69. (1) On the filing of a proposal made by an insolvent person or on the bankruptcy of any debtor, no creditor with a claim provable in bankruptcy shall have any remedy against the debtor or his property or shall commence or continue any action, execution or other proceedings for the recovery of a claim provable in bankruptcy until the trustee has been discharged or until the proposal has been refused, unless with the leave of the court and on such terms as the court may impose.

Si on accepte la proposition de l'appelante, il en résulte manifestement une contradiction potentielle. En effet, si c'est un syndic qui a engagé les procédures, les renseignements confidentiels obtenus par Revenu Canada ne pourraient pas être communiqués afin d'établir l'existence d'une manœuvre dolosive, tandis que, si c'est Revenu Canada qui a engagé ces mêmes procédures, à la suite du refus d'agir du syndic, il est possible de soutenir que ces renseignements pourraient être communiqués. Ce résultat n'a aucun sens puisque, dans l'une et l'autre des hypothèses, les procédures seraient fondées sur la *Loi sur la faillite* et engagées pour assurer l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'intervention du syndic ne modifie pas la nature des procédures en matière de faillite, dans la mesure où cette nature a trait à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

En troisième lieu, je ne vois, en principe, aucune raison valable d'empêcher le Ministre de recourir au processus de faillite étant donné les avantages et la protection que ce processus peut offrir. Si le Ministre ne peut, dans une faillite, communiquer des renseignements confidentiels afin de prouver une réclamation, il sera impossible, dans bien des cas, de recourir à la procédure en matière de faillite afin de mettre à exécution des dispositions fiscales. Encore une fois, il n'est pas évident que ce résultat ait du sens.

Sans vouloir statuer de quelque façon sur ce point, on allègue que Revenu Canada pouvait et peut toujours exercer, contre l'appelante, certains recours fondés sur la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui ne sont pas touchés par la suspension des procédures prévue à l'art. 69 de la *Loi sur la faillite*, dont voici le texte:

69. (1) Lors de la déposition d'une proposition faite par une personne insolvable ou lors de la faillite de tout débiteur, aucun créancier ayant une réclamation prouvable en matière de faillite n'a de recours contre le débiteur ou contre ses biens, ni ne peut intenter ou continuer une action, exécution ou autres procédures pour le recouvrement d'une réclamation prouvable en matière de faillite, tant que le syndic n'a pas été libéré ou que la proposition n'a pas été refusée, sauf avec l'autorisation du tribunal et aux conditions que ce dernier peut imposer.

(See D. Scott Brown, "Bankruptcy and Income Tax: A Revenue Canada Perspective" in 1990 *Conference Report: Report of Proceedings of the Forty-Second Tax Conference*, at p. 18:11).

One of these allegedly unaffected remedies is found in s. 160 of the *Income Tax Act* which provides:

160. (1) Where a person has, on or after the 1st day of May, 1951, transferred property, either directly or indirectly, by means of a trust or by any other means whatever, to

(a) his spouse or a person who has since become his spouse,

the following rules apply:

(e) the transferee and transferor are jointly and severally liable to pay under this Act an amount equal to the lesser of

(i) the amount, if any, by which the fair market value of the property at the time it was transferred exceeds the fair market value at that time of the consideration given for the property, and

(ii) the aggregate of all amounts each of which is an amount that the transferor is liable to pay under this Act in or in respect of the taxation year in which the property was transferred or any preceding taxation year.

D. Scott Brown, in the article cited above, comments on the scope of s. 160 as follows (at p. 18:13):

The provisions of section 160 enable the minister to assess a transferee in respect of a transfer of property that, but for that provision, would require recourse under the settlement provisions of sections 91, 92, or 93 of the Bankruptcy Act, or alternatively under a provincial fraudulent conveyance statute. Generally, section 160 provides a very effective remedy against this type of transfer. In fact, the result of any direct or indirect transfer to a spouse . . . will be that the transferee and the transferor will be held jointly and severally liable under section 160 to pay the lesser of (1) the difference between the fair market value of the property and the

(Voir D. Scott Brown, «Bankruptcy and Income Tax: A Revenue Canada Perspective» dans 1990 *Conference Report: Report of Proceedings of the Forty-Second Tax Conference*, à la p. 18:11).

L'un de ces recours qui, allègue-t-on, ne serait pas touché figure à l'art. 160 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui se lit ainsi:

160. (1) Lorsqu'une personne a, depuis le 1^{er} mai 1951, transféré des biens, directement ou indirectement, au moyen d'une fiducie ou de toute autre façon,

a) à son conjoint ou à une personne devenue depuis son conjoint,

les règles suivantes s'appliquent:

e) le bénéficiaire et l'auteur du transfert sont conjointement et solidairement responsables du paiement en vertu de la présente loi d'un montant égal au moins élevé des deux montants suivants:

(i) la fraction, si fraction il y a, de la juste valeur marchande des biens à la date du transfert qui est en sus de la juste valeur marchande à cette date de la contrepartie donnée pour le bien, et

(ii) le total des montants dont chacun représente un montant que l'auteur du transfert doit payer en vertu de la présente loi au cours de l'année d'imposition dans laquelle les biens ont été transférés ou d'une année d'imposition antérieure ou pour une de ces années.

D. Scott Brown, dans l'article précité, fait le commentaire suivant sur la portée de l'art. 160 (à la p. 18:13):

[TRADUCTION] Les dispositions de l'article 160 habilitent le Ministre à cotiser un bénéficiaire à l'égard d'un transfert de bien qui, n'était-ce cette disposition, nécessiterait un recours fondé sur les dispositions en matière de disposition de biens des articles 91, 92 ou 93 de la *Loi sur la faillite* ou sur une loi provinciale en matière de cession frauduleuse. L'article 160 fournit généralement un recours très efficace contre ce type de transfert. En fait, le résultat de tout transfert direct ou indirect au conjoint [...] sera que le bénéficiaire et l'auteur du transfert seront, en vertu de l'article 160, conjointement et solidairement responsables du paiement du moins

amount paid for the property, and (2) the amount of the tax due by the transferor in the year of the transfer or any prior year.

It was apparently acknowledged by the appellant that the Minister could have used s. 160 in an attempt to recover some of the taxes owed by Raymond Slattery, but did not do so. The appellant agrees that, in the context of s. 160, the Minister could have disclosed the confidential tax information, but the appellant argues that the bankruptcy proceedings are different in nature. However, whether or not they are different in nature is beside the point. The important point is whether or not the disclosure within the bankruptcy proceedings occurred "in respect of proceedings relating to the administration or enforcement of" the *Income Tax Act*. The possible existence of an alternative enforcement procedure which would clearly permit disclosure is further support for the respondent's position. Although the Minister chose to collect taxes by petitioning the taxpayer into bankruptcy, in my view, this did not disentitle Revenue Canada from disclosing the confidential information. The disclosure occurred in respect of proceedings which can be clearly characterized as relating to the enforcement of the *Income Tax Act* within the meaning of s. 241(3) of that Act.

Finally, counsel for the appellant argued that to characterize the bankruptcy proceedings as "proceedings relating to the . . . enforcement of" the *Income Tax Act* would open up difficult questions relating to competence and compellability as those issues might affect Revenue Canada in a variety of possible actions. I find this argument unpersuasive, particularly in light of the circumstances of this case. Those circumstances include Revenue Canada's act of petitioning the taxpayer into bankruptcy, the active involvement of Revenue Canada in the bankruptcy proceedings, the collaboration between officials and the trustee, and the reality that Revenue Canada was entitled to volunteer and did, in fact, volunteer to disclose the otherwise

élevé des deux montants suivants: (1) la différence entre la juste valeur marchande du bien et le montant payé pour ce bien, et (2) le montant d'impôt dû par l'auteur du transfert au cours de l'année du transfert ou de toute autre année antérieure.

L'appelante a apparemment reconnu que le Ministre aurait pu se servir de l'art. 160 pour tenter de percevoir certains des montants d'impôt dus par Raymond Slattery, mais qu'il ne l'a pas fait. L'appelante convient que, dans le contexte de l'art. 160, le Ministre aurait pu communiquer les renseignements fiscaux confidentiels, mais elle prétend que les procédures en matière de faillite sont de nature différente. Cependant, il n'importe pas qu'elles soient ou non de nature différente. Ce qui importe c'est de savoir si la communication au cours des procédures en matière de faillite a eu lieu relativement à des «poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de» la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'existence possible d'une autre procédure d'exécution qui permettrait clairement la communication vient appuyer davantage la position de l'intimée. À mon avis, même si le Ministre a choisi de percevoir l'impôt en demandant la mise en faillite du contribuable, Revenue Canada ne perdait pas pour autant le droit de communiquer des renseignements confidentiels. La communication a eu lieu à l'égard de procédures qui peuvent clairement être qualifiées de poursuites ayant trait à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, au sens du par. 241(3) de cette loi.

En dernier lieu, l'avocat de l'appelante a soutenu que le fait de qualifier les procédures en matière de faillite comme étant des «poursuites ayant trait à [. . .] l'exécution de» la *Loi de l'impôt sur le revenu* soulèverait de délicates questions en matière de compétence et de contraignabilité puisque ces questions pourraient toucher Revenue Canada dans divers recours possibles. Je trouve cet argument non convaincant, compte tenu tout particulièrement des circonstances de l'espèce, notamment la requête de mise en faillite du contribuable présentée par Revenue Canada, la participation active de Revenue Canada aux procédures en matière de faillite, la collaboration entre les fonctionnaires et le syndic, et le fait que Revenue

confidential information in order to enforce the *Income Tax Act*.

VI. Conclusion

For the foregoing reasons, I conclude that the proceedings taken by the trustee are "proceedings relating to the administration or enforcement" of the *Income Tax Act* as set out in s. 241(3). Accordingly, I would dismiss the appeal with costs.

The reasons of L'Heureux-Dubé, Sopinka and McLachlin JJ. were delivered by

MCLACHLIN J. (dissenting) — I have had the benefit of reading the reasons of my colleague, Justice Iacobucci. I respectfully disagree with his conclusion regarding the scope of the s. 241(3) exemption from non-disclosure of information obtained by the Minister of Revenue for the purposes of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63.

Section 241(3) provides that the general prohibition on disclosure of such information, as set out in ss. 241(1) and (2), does not apply, *inter alia*, "in respect of proceedings relating to the administration or enforcement of this Act . . ." The sole question on this appeal is whether the proceedings at issue are of this type.

These proceedings should be carefully described. Raymond Slattery fell into arrears paying income taxes. Revenue Canada conducted a lengthy investigation into his affairs. They petitioned Mr. Slattery into bankruptcy. In bankruptcy proceedings Revenue Canada proved a claim against Mr. Slattery of over \$1,000,000. At a subsequent trial to determine title between the appellant and the bankrupt's estate, the trustee in bankruptcy sought to introduce testimony from two Revenue Canada officials who had participated in the earlier investigation of Mr. Slattery's affairs. This testimony was admitted on the ground that the

Canada avait le droit d'offrir de communiquer, comme il l'a fait, des renseignements par ailleurs confidentiels afin de mettre à exécution la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

VI. Conclusion

Pour les motifs qui précèdent, je conclus que les procédures engagées par le syndic sont des «poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution» de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, au sens du par. 241(3). Je suis donc d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

Version française des motifs des juges L'Heureux-Dubé, Sopinka et McLachlin rendus par

LE JUGE MCLACHLIN (dissident) — J'ai pris connaissance des motifs de mon collègue le juge Iacobucci. En toute déférence, je ne souscris pas à sa conclusion quant à la portée de l'exception, prévue au par. 241(3), à l'interdiction de communiquer les renseignements obtenus par le ministre du Revenu aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63.

Le paragraphe 241(3) prévoit que l'interdiction générale de communiquer de tels renseignements, énoncée aux par. 241(1) et (2), ne s'applique pas notamment «aux poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la présente loi . . .» La seule question qui se pose en l'espèce est de savoir si les poursuites en cause tombent dans cette catégorie.

Il y a lieu de décrire soigneusement ces poursuites. Raymond Slattery était en retard dans le versement de montants d'impôt sur le revenu. Revenu Canada a donc mené une longue enquête sur ses affaires et a, par la suite, demandé la mise en faillite de M. Slattery. Pendant les procédures en matière de faillite, Revenu Canada a établi que M. Slattery lui devait plus d'un million de dollars. Lors d'un procès subséquent visant à déterminer si certains biens appartenaient à l'appelante ou faisaient partie de l'actif du failli, le syndic de faillite a demandé à faire témoigner deux fonctionnaires de Revenu Canada qui avaient participé à l'en-

trial was a proceeding relating to the administration or enforcement of the *Income Tax Act*. The ruling was upheld on appeal.

My colleague Iacobucci J. would uphold these decisions. Focusing in part on the fact that the trial would ultimately result in the collection of unpaid taxes, he finds that the trial was a proceeding "relating to" the administration or enforcement of the Act.

In my view, the s. 241(3) exemption applies only in the case of proceedings specifically provided for in the *Income Tax Act*. These proceedings are, for the most part, set out in Part XV of the Act which, as the title of the Part indicates, establishes "Administration and Enforcement" provisions. A trial to determine title between an individual and a trustee in bankruptcy is not a proceeding provided for in Part XV, or elsewhere in the Act. Accordingly, in my view, Revenue Canada officials should have been barred from disclosing information obtained in the course of their investigation of the bankrupt's affairs.

The Scope of s. 241

Iacobucci J. has discussed the character of the provisions which govern the disclosure of information obtained for the purposes of the Act. He notes, at p. 444, that "[o]nly in those exceptional situations does the privacy interest [of citizens] give way to the interest of the state." These words, as my colleague notes, reflect the balance which Parliament has established between the competing interests at play: the interest in ensuring voluntary disclosure to the Minister of Revenue, which is served by the general rule of confidentiality, and the state's interest the collection of tax debts.

But having noted the primacy of privacy concerns under the *Income Tax Act*, Iacobucci J. goes on to interpret the disclosure clause of s. 241 broadly. He finds that the connecting phrases used

quête précédente sur les affaires de M. Slattery. Leurs témoignages ont été admis pour le motif que le procès était une poursuite ayant trait à l'application ou à l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Cette décision a été confirmée en appel.

Mon collègue le juge Iacobucci est d'avis de confirmer ces décisions. Insistant en partie sur le fait que le procès aboutirait finalement à un recouvrement d'impôt, il conclut qu'il s'agissait d'une poursuite «ayant trait à» l'application ou à l'exécution de la Loi.

À mon avis, l'exception énoncée au par. 241(3) ne s'applique que dans le cas de poursuites expressément prévues dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Ces poursuites sont, pour la plupart, énoncées à la partie XV de la Loi qui, comme l'indique son titre, établit des dispositions en matière d'«application» et d'«exécution». Un procès visant à déterminer lequel d'un particulier ou d'un syndic de faillite est propriétaire de certains biens n'est pas une poursuite prévue à la partie XV ni ailleurs dans la Loi. J'estime donc qu'il aurait dû être interdit aux fonctionnaires de Revenu Canada de communiquer les renseignements obtenus au cours de leur enquête sur les affaires du failli.

La portée de l'art. 241

Le juge Iacobucci a analysé la nature des dispositions qui régissent la communication de renseignements obtenus aux fins de la Loi. Il fait remarquer, à la p. 444, que «[c]e n'est que dans ces situations exceptionnelles que l'intérêt [des citoyens] relatif à la vie privée doit céder le pas à l'intérêt de l'État.» Comme le souligne mon collègue, ces propos traduisent l'équilibre qu'a établi le Parlement entre les intérêts opposés qui sont en jeu: l'intérêt qu'il y a à assurer la communication volontaire de renseignements au ministre du Revenu, qui est servi par la règle générale de la confidentialité, et l'intérêt de l'État dans les recouvrements d'impôt.

Mais après avoir souligné la primauté des intérêts en matière de vie privée sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le juge Iacobucci donne une interprétation large à la disposition de

in s. 241(3) are “very broad”: Relying on *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, he interprets these connecting phrases to encompass proceedings which have any connection with the administration of the Act.

I do not share the view that *Nowegijick* informs the issue. That case does not concern s. 241 or any of its predecessor sections. Rather, *Nowegijick* discusses the phrase “in respect of” as it is employed in s. 87 of the *Indian Act*, R.S.C. 1970, c. I-6, in relation to taxation of personal property. Giving the phrase the “widest possible scope” in that context is not determinative of its application in s. 241(3). Instead, the context of s. 241(3), and jurisprudence of this Court treating the section, suggests that the phrase should be construed narrowly, not broadly. As Wilson J. noted in *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, at p. 650:

... the taxpayer’s privacy interest is protected as much as possible since s. 241 of the Act protects the taxpayer from disclosure of his records or the information contained therein to other persons or agencies. [Emphasis added.]

See also *Glover v. Minister of National Revenue*, [1981] 2 S.C.R. 561, at p. 562, *per* Laskin C.J.

The structure of s. 241 subsequent to its 1966 amendment (S.C. 1966-67, c. 47, s. 17 and S.C. 1966-67, c. 91, s. 22) bears out the interpretation given the section by Wilson J. Prior to 1966, the Minister of Revenue was barred from disclosing information obtained under the Act to persons “not legally entitled thereto . . .” This phrase did not constitute a serious hurdle to disclosure. As noted by Stephen J. Toope and Alison L. Young, in “The Confidentiality of Tax Returns Under Canadian Law” (1982), 27 *McGill L.J.* 479, at p. 487, “the

l’art. 241 relative à la communication de renseignements. Il conclut que les expressions «*in respect of*» et «*relating to*» employées dans la version anglaise du par. 241(3) sont «très générales». S’appuyant sur l’arrêt *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, le juge Iacobucci interprète ces expressions de manière à englober les poursuites qui ont un rapport quelconque avec l’application de la Loi.

^b Je ne partage pas l’avis selon lequel l’arrêt *Nowegijick* est pertinent en ce qui concerne la question en litige. Cette affaire ne concerne ni l’art. 241 ni l’un ou l’autre des articles qui l’ont précédé. L’arrêt *Nowegijick* traite plutôt de l’expression «quant à» («*in respect of*») employée à l’art. 87 de la *Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1970, ch. I-6, relativement à l’imposition de biens personnels. Le fait que l’on donne à cette expression dans ce contexte la «portée la plus large possible» n’est pas déterminant en ce qui concerne l’application de l’expression analogue figurant au par. 241(3). Le contexte du par. 241(3) et la jurisprudence de notre Cour portant sur cette disposition donnent plutôt à entendre qu’il y a lieu de donner à l’expression utilisée une interprétation étroite et non large. Comme le dit le juge Wilson dans l’arrêt *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, à la p. 650:

^c ... le droit du contribuable à la protection de sa vie privée est garanti autant qu’il est possible de le faire puisque l’art. 241 de la Loi interdit la communication de ses documents et des renseignements qu’ils contiennent à d’autres personnes ou organismes. [Je souligne.]

Voir aussi l’arrêt *Glover c. Ministre du Revenu national*, [1981] 2 R.C.S. 561, à la p. 562, le juge en chef Laskin.

^d La structure de l’art. 241, à la suite de la modification qui lui a été apportée en 1966 (S.C. 1966-67, ch. 47, art. 17 et S.C. 1966-67, ch. 91, art. 22), confirme l’interprétation qu’en a donnée le juge Wilson. Avant 1966, il était interdit au ministre du Revenu de communiquer aux personnes «qui n’y a[vaient] pas légalement droit . . .» un renseignement obtenu en vertu de la Loi. Cette expression ne faisait pas sérieusement obstacle à la communication. Comme le font remarquer Stephen J. Toope et Alison L. Young, dans «The Confidentiality of

[former] section created a *carte blanche* for the Minister to consider almost anyone to be 'legally entitled' to the information as long as they could show some vague need." After 1966, the prohibition was extended to "any person", unless a specific exemption had been provided. The exemptions are few, and are set out in ss. 241(3) and (4). Disclosure is permitted in specific criminal proceedings, in proceedings relating to the administration or enforcement of the Act, and, by virtue of s. 241(4), as might be required to facilitate specific government programs and the internal working of the Ministry of specific features of the Act. In s. 241(4)(c), disclosure to persons "otherwise legally entitled thereto" is again permitted, but the phrase is no longer the animating concern of the section. Rather, it must be understood as one element in a group of narrow and particular exemptions largely administrative in nature: see *Glover v. Glover* (No. 1) (1980), 29 O.R. (2d) 392, at p. 398.

Tax Returns Under Canadian Law» (1982), 27 *R.D. McGill* 479, à la p. 487: [TRANSCRIPTION] «l'[ancien] article donnait au Ministre carte blanche pour considérer à peu près n'importe qui comme ayant «légalement droit» aux renseignements, pourvu que la personne en question puisse démontrer l'existence de quelque vague besoin». Après 1966, l'interdiction a été étendue à «quiconque», sauf si une exception précise était prévue. Les exceptions peu nombreuses sont énoncées aux par. 241(3) et (4). La communication est autorisée dans le cadre de poursuites criminelles précises, dans le cadre de poursuites ayant trait à l'application ou à l'exécution de la Loi et, en vertu du par. 241(4), si cela pouvait être nécessaire pour faciliter la mise en œuvre de programmes gouvernementaux précis et l'application interne par le Ministère de certains aspects de la Loi. À l'alinéa 241(4)c, la communication à une personne «qui y a par ailleurs légalement droit» est de nouveau autorisée, mais l'expression ne constitue plus le cœur de l'article. Il faut plutôt la considérer comme formant un élément dans un ensemble d'exceptions strictes et particulières de nature surtout administrative: voir l'arrêt *Glover c. Glover* (No. 1) (1980), 29 O.R. (2d) 392, à la p. 398.

The appellant submits that the proceedings at issue on this appeal are not proceedings relating to the administration of the Act in which the Minister can disclose information obtained for the purposes of the Act since they are not specifically provided for in Part XV of the Act. I agree with the substance of this submission. We are not here concerned with the capacity of the Ministry to undertake, or to involve itself in, proceedings which may bear some connection to the enforcement of the Act. The concern is whether these are the sort of proceedings which are so connected to the administration of the Act that they fall within the contemplation of the exemption in s. 241(3) and thereby allow the Ministry to disclose information which it has only by virtue of special investigative powers provided for in the Act (see ss. 231.1 to 231.5).

L'appelante fait valoir que, puisqu'elles ne sont pas expressément prévues à la partie XV de la Loi, les poursuites en cause dans la présente affaire ne sont pas des poursuites ayant trait à l'application de la Loi, dans le cadre desquelles le Ministre peut communiquer des renseignements obtenus aux fins de la Loi. Je suis d'accord, pour l'essentiel, avec cet argument. Il n'est pas question en l'espèce de la capacité du Ministère d'engager des poursuites qui peuvent avoir un lien quelconque avec l'exécution de la Loi, ni de sa capacité de participer à de telles poursuites. La question est plutôt de savoir s'il s'agit du genre de poursuites qui sont si liées à l'application de la Loi qu'elles relèvent de l'exception énoncée au par. 241(3), de sorte qu'il est loisible au Ministère de communiquer des renseignements qu'il ne possède qu'en raison de pouvoirs spéciaux d'enquête prévus dans la Loi (voir les art. 231.1 à 231.5).

Part XV of the Act provides the Minister of Revenue with a system of debt collection proceedings that mirrors ordinary creditors' remedies. Taxes owing may be recovered by registering the amount in court and enforcing it as a judgment (s. 223(3)), registering the amount as a charge on land (s. 223(5)), garnishing sums destined to the tax debtor from third parties (s. 224(1)), deducting the amount from or setting it off against other sums payable by the Crown to the tax debtor (s. 224.1), seizing and selling the debtor's chattels (s. 225(1)) and prosecuting the tax debtor for offences under the Act and obtaining compliance orders (ss. 238 and 239). But Part XV does not deal with bankruptcy, except to the extent of providing the Minister the power to collect money owed to a secured creditor by a trustee in bankruptcy, notwithstanding the *Bankruptcy Act*, R.S.C., 1985, c. B-3: see *Income Tax Act*, s. 224 (1.2) (added by S.C. 1987, c. 46, s. 66).

In the context of Part XV this legislative silence is significant. Bankruptcy is a particular process with specific and salutary aims. Above all, however, bankruptcy is a process that involves all of the creditors of a particular debtor. Concern for the confidentiality of information that is not public is very much at issue.

My colleague is of the view that the bankruptcy process is available to the Minister by virtue of s. 222 of the Act, which provides that the Minister may resort to a court of competent jurisdiction to collect tax debts. I concur in this interpretation of the plain wording of s. 222, but I am not persuaded that the proceeding that is at issue here is an action under s. 222.

In the first place, the action is not brought by Her Majesty, as the section appears to contemplate. It is brought by a trustee in bankruptcy. Iacobucci J. is of the view that this does not take the proceedings out the s. 241(3) exemption. I dis-

La partie XV de la Loi offre au ministre du Revenu un régime de procédures de recouvrement de créances qui reflète les recours que peuvent exercer les créanciers ordinaires. Il est possible de recouvrer les impôts impayés en enregistrant à la cour la somme en question et en mettant à exécution cet enregistrement à la manière d'un jugement (par. 223(3)), en enregistrant la somme à titre de charge grevant un bien-fonds (par. 223(5)), en procédant à la saisie-arêt de sommes à payer au débiteur fiscal par un tiers (par. 224(1)), en déduisant la somme en question de toute somme à verser par Sa Majesté au débiteur fiscal, ou en effectuant la compensation des deux (art. 224.1), en saisissant et en vendant les biens mobiliers du débiteur (par. 225(1)), et en poursuivant le débiteur fiscal pour des infractions à la Loi et en obtenant des ordonnances d'exécution (art. 238 et 239). La partie XV ne traite toutefois pas de la faillite, sauf dans la mesure où elle investit le Ministre du pouvoir de percevoir les sommes dues par un syndic de faillite à un créancier garanti, nonobstant la *Loi sur la faillite*, L.R.C. (1985), ch. B-3: voir *Loi de l'impôt sur le revenu*, par. 224(1.2) (ajouté par L.C. 1987, ch. 46, art. 66).

Dans le contexte de la partie XV, le silence du législateur à ce sujet est révélateur. La faillite est un processus particulier qui vise des objectifs précis et salutaires. Par-dessus tout, cependant, la faillite est un processus auquel participent tous les créanciers d'un débiteur donné. La protection de la confidentialité de renseignements qui ne sont pas publics est fortement en cause.

Mon collègue estime que le Ministre peut recourir au processus de faillite en vertu de l'art. 222 de la Loi, qui l'autorise à s'adresser à un tribunal compétent pour effectuer des recouvrements d'impôt. Je souscris à cette interprétation du texte clair de l'art. 222, mais je ne suis pas convaincue que la poursuite ici en cause est une action au sens de cet article.

Tout d'abord, l'action n'est pas intentée par Sa Majesté, comme semble l'envisager l'art. 222. Elle est intentée par un syndic de faillite. Le juge Iacobucci est d'avis que cela ne soustrait pas la poursuite à l'application de l'exception prévue au par.

agree. Under s. 69 of the *Bankruptcy Act*, all collection proceedings are stayed once the debtor is declared bankrupt. Until that point the Minister arguably may prove its debt by disclosure of information obtained for the purposes of the Act. But once a debtor is declared bankrupt, and a trustee in bankruptcy has been put in place to pursue the bankruptcy, the proceeding is no longer capable of being accurately characterized as a proceeding relating to the administration of the Act. The stay operates until the trustee in bankruptcy is discharged. The trustee has a statutory duty to take possession of the bankrupt's property. It has a statutory power to institute legal proceedings. Persons in possession of a bankrupt's property have a statutory duty to deliver it to the trustee. (See *Bankruptcy Act*, ss. 16(3), (4), 19(1), (2), and 17(1).) The trustee is a fiduciary of the estate of the bankrupt and institutes an action to the benefit of the state as a whole. The trustee does not act a mere agent of the creditors, or as an agent of particular creditors. In such a legal context, I do not think that it can be said that the fact that the practical effect of the proceedings will permit the Minister to realize on an outstanding debt suffices to make the proceeding one that relates to the administration of the Act.

The fact that Part XV of the Act makes no specific provision for disclosure in the context of bankruptcy suggests that when the Minister has recourse to this procedure, its actions are governed by the *Bankruptcy Act* and no longer by the *Income Tax Act*. In so proceeding the Minister loses the capacity to deploy the special information gathering techniques, which accrue only by virtue of the *Income Tax Act*, either to its own advantage, or to those of its fellow creditors. The broad powers to compel appearance and disclosure which are exercisable by the trustee in bankruptcy under the *Bankruptcy Act* (see ss. 163 through 167) should be interpreted in light of this fact. Information available from public sources is not unavailable in such proceedings simply because it has passed through the hands of Revenue Canada. But information that issues from the Minister, by vir-

241(3). Je ne suis pas d'accord. Aux termes de l'art. 69 de la *Loi sur la faillite*, toutes les procédures de recouvrement sont suspendues dès que le débiteur est déclaré en faillite. On pourrait soutenir que, jusqu'à ce moment, le Ministre peut établir sa créance par la communication de renseignements obtenus aux fins de la Loi. Toutefois, dès qu'un débiteur est déclaré en faillite et qu'un syndic de faillite est nommé pour s'occuper de la faillite, il n'est plus exact de parler de poursuite ayant trait à l'application de la Loi. La suspension est maintenue jusqu'à ce que le syndic de faillite soit libéré. La Loi impose au syndic l'obligation de prendre possession des biens du failli et lui confère le pouvoir d'engager des poursuites judiciaires. Quiconque se trouve en possession de biens d'un failli est légalement tenu de les remettre au syndic. (Voir la *Loi sur la faillite*, par. 16(3), (4), 19(1), (2) et 17(1).) Le syndic a qualité de fiduciaire en ce qui concerne l'actif du failli et il intente une action au profit de l'ensemble de l'État. Le syndic ne fait pas fonction de simple mandataire de tous les créanciers ou de certains créanciers. Dans un tel contexte juridique, je ne crois pas que l'on puisse affirmer que la poursuite en est une qui a trait à l'application de la Loi du seul fait que, sur le plan pratique, elle permet au Ministre de recouvrer une créance.

Comme la partie XV de la Loi ne prévoit pas expressément la communication de renseignements dans le contexte d'une faillite, on est porté à croire que, si le Ministre recourt à la procédure de faillite, ses actes sont régis par la *Loi sur la faillite* et non plus par la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le Ministre perd alors la capacité de se servir, soit à son propre profit, soit à celui des autres créanciers, des méthodes spéciales de collecte de renseignements qui ne peuvent être utilisées qu'en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. C'est en fonction de ce fait qu'il y a lieu d'interpréter les pouvoirs généraux que le syndic de faillite peut exercer, en vertu de la *Loi sur la faillite* (voir les art. 163 à 167), pour contraindre à comparaître et à communiquer des renseignements. Les renseignements provenant de sources publiques ne sont pas impossibles à obtenir dans ces poursuites simplement parce qu'ils sont passés entre les mains de Revenu

tue of any special investigative powers, must remain confidential.

Section 241(4)(c)

The respondent also argues that the Minister was permitted to disclose confidential information in the case at bar since a superior court judge is a person, as provided in s. 241(4)(c), "legally entitled" to the information. In my view the decisions of this Court and of the Ontario Court of Appeal in *Glover, supra*, dispense with this argument. The issue in those cases was whether the judge in child custody proceedings was a "person . . . legally entitled" to the information. The Ontario Court of Appeal, in a decision that was affirmed in this Court, held (at p. 397) that the s. 241(4) exemptions were administrative in nature, and that if a court could at any time by its own order entitle itself to receive otherwise confidential taxpayer information "it would emasculate the effect of s. 241(2) and render s. 241(3) unnecessary". The point of these judgments is that a party should not be able to avail itself of the s. 241(4)(c) exemption if it cannot bring the proceeding within the terms of s. 241(3). I have found above that this respondent cannot.

Disposition

The Court of Appeal found that the trial judge's findings in declaring some of the property of the appellant to be the property of the bankrupt's estate depended largely upon the testimony and evidence of the Revenue Canada officials. This information was gathered in the course of an investigation undertaken according to special investigatory powers available to Revenue Canada under the Act. Section 241 forbade its disclosure in the bankruptcy proceedings. I would allow the appeal and set aside the judgments below. I would grant costs to the appellant.

Canada. Cependant, les renseignements qu'obtient le Ministre, grâce à des pouvoirs d'enquête spéciaux, doivent rester confidentiels.

^a L'alinéa 241(4)c)

L'intimée fait aussi valoir que le Ministre était autorisé à communiquer des renseignements confidentiels en l'espèce puisqu'un juge de cour supérieure est, comme le prévoit l'al. 241(4)c), une personne qui a «légalement droit» à ces renseignements. À mon avis, les arrêts *Glover*, précités, de notre Cour et de la Cour d'appel de l'Ontario rendent superflu cet argument. Dans ces arrêts, la question en litige était de savoir si le juge siégeant dans une instance en matière de garde d'enfants est une «personne qui [. . .] a [. . .] légalement droit» aux renseignements. La Cour d'appel de l'Ontario, dans un arrêt confirmé par notre Cour, a statué (à la p. 397) que les exceptions prévues au par. 241(4) étaient de nature administrative, et que si un tribunal pouvait, à n'importe quel moment, s'autoriser à recevoir des renseignements par ailleurs confidentiels sur un contribuable, [TRADUCTION] «cela atténuerait l'effet du par. 241(2) et rendrait inutile le par. 241(3)». Ces arrêts établissent qu'une partie ne devrait pas être en mesure de se prévaloir de l'exception prévue à l'al. 241(4)c), si elle ne peut pas établir qu'il s'agit d'une poursuite au sens du par. 241(3). J'ai conclu plus haut que l'intimée en l'espèce ne peut le faire.

^g Dispositif

La Cour d'appel a statué que les conclusions que le juge de première instance a tirées en affirmant que certains biens de l'appelante faisaient partie de l'actif du failli, reposaient dans une large mesure sur les témoignages et la preuve des fonctionnaires de Revenu Canada. Ces renseignements ont été recueillis au cours d'une enquête entreprise dans l'exercice de pouvoirs spéciaux d'enquête spéciaux que la Loi confère à Revenu Canada. L'article 241 interdisait la communication pendant les procédures en matière de faillite. J'accueillerais donc le pourvoi et j'annulerais les décisions des juridictions inférieures. J'accorderais les dépens à l'appelante.

Appeal dismissed, L'HEUREUX-DUBÉ, SOPINKA and McLACHLIN JJ. dissenting.

Solicitors for the appellant: Mockler, Allen & Dixon, Fredericton.

Solicitors for the respondent: Palmer, O'Connell, Leger, Roderick & Glennie, Saint John.

Pourvoi rejeté, les juges L'HEUREUX-DUBÉ, SOPINKA et McLACHLIN sont dissidents.

Procureurs de l'appelante: Mockler, Allen & Dixon, Fredericton.

Procureurs de l'intimée: Palmer, O'Connell, Leger, Roderick & Glennie, Saint John.