

Warren James Jarvis *Appellant*

v.

Her Majesty The Queen *Respondent*

and

**The Attorney General for Ontario,
the Attorney General of Quebec and
the Criminal Lawyers' Association
(Ontario)** *Interveners*

INDEXED AS: R. v. JARVIS

Neutral citation: 2002 SCC 73.

File No.: 28378.

2002: June 13; 2002: November 21.

Present: McLachlin C.J. and L'Heureux-Dubé, Gonthier, Iacobucci, Major, Bastarache, Binnie, Arbour and LeBel JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR ALBERTA

Income tax — Administration and enforcement — Audits and investigations — Whether distinction can be drawn between audit and investigation under Income Tax Act — If so, circumstances in which tax official's inquiry constitutes penal investigation — Whether evidence obtained during audit pursuant to ss. 231.1(1) and 231.2(1) of Income Tax Act can be used to further investigation or prosecution of offences under s. 239(1) of the Act without violating taxpayer's Charter rights — Canadian Charter of Rights and Freedoms, ss. 7, 8 — Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 231.1, 231.2.

Income tax — Administration and enforcement — Audits and investigations — Sections 231.1(1) and 231.2(1) of Income Tax Act available “for any purpose related to administration or enforcement” of Income Tax Act — Whether “enforcement” of Income Tax Act includes investigation and prosecution of offences under s. 239 of Act — Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 231.1(1), 231.2(1), 239.

Warren James Jarvis *Appellant*

c.

Sa Majesté la Reine *Intimée*

et

**Le procureur général de l'Ontario,
le procureur général du Québec et
la Criminal Lawyers' Association
(Ontario)** *Intervenants*

RÉPERTORIÉ : R. c. JARVIS

Référence neutre : 2002 CSC 73.

N° du greffe : 28378.

2002 : 13 juin; 2002 : 21 novembre.

Présents : Le juge en chef McLachlin et les juges L'Heureux-Dubé, Gonthier, Iacobucci, Major, Bastarache, Binnie, Arbour et LeBel.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DE L'ALBERTA

Impôt sur le revenu — Application et exécution — Vérifications et enquêtes — Peut-on faire une distinction entre une vérification et une enquête sous le régime de la Loi de l'impôt sur le revenu? — Le cas échéant, dans quelles circonstances l'examen effectué par un agent du fisc constitue-t-il une enquête pénale? — La preuve obtenue dans le cadre d'une vérification conformément aux art. 231.1(1) et 231.2(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu peut-elle être utilisée pour les besoins d'une enquête ou d'une poursuite relative à des infractions prévues par l'art. 239(1) de la Loi, sans qu'il soit porté atteinte aux droits que la Charte garantit au contribuable? — Charte canadienne des droits et libertés, art. 7, 8 — Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), art. 231.1, 231.2.

Impôt sur le revenu — Application et exécution — Vérifications et enquêtes — Les articles 231.1(1) et 231.2(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu sont destinés à être utilisés « pour l'application et l'exécution » de la Loi de l'impôt sur le revenu — Le terme « exécution » figurant dans la Loi de l'impôt sur le revenu inclut-il les enquêtes et les poursuites relatives aux infractions prévues par l'art. 239 de la Loi? — Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), art. 231.1(1), 231.2(1), 239.

Constitutional law — Charter of Rights — Fundamental justice — Principle against self-incrimination — Extent to which taxpayer under investigation for offences under s. 239 of Income Tax Act benefits from principle against self-incrimination — Canadian Charter of Rights and Freedoms, s. 7.

Constitutional law — Charter of Rights — Unreasonable search or seizure — Taxpayer under investigation for offences under s. 239 of Income Tax Act — Whether documents obtained under ss. 231.1(1) and 231.2(1) of Income Tax Act after penal investigation has commenced violate taxpayer's right against unreasonable search or seizure — Canadian Charter of Rights and Freedoms, s. 8 — Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 231.1(1), 231.2(1).

Constitutional law — Charter of Rights — Exclusion of evidence — Tax evasion — Revenue Canada receiving information alleging that taxpayer had committed tax evasion — Statements and documents obtained during inquiry by tax auditor pursuant to ss. 231.1(1) and 231.2(1) of Income Tax Act transferred to investigator — Investigator obtaining further information with requirement letters to various banks and search warrant — Taxpayer charged with tax evasion — Whether evidence against taxpayer obtained in violation of his rights under Canadian Charter of Rights and Freedoms — If so, whether evidence should be excluded — Canadian Charter of Rights and Freedoms, s. 24(2).

Revenue Canada began an inquiry following a tip that the appellant taxpayer had not reported sales of his late wife's art in his tax returns for the 1990 and 1991 taxation years. In February 1994, the auditor sent letters to the taxpayer indicating that his file had been selected for audit and requesting certain books and records. The auditor visited art galleries and gathered enough information to determine that the tip had some validity. On March 16, she obtained further information by phone from the taxpayer and his accountant. On April 11, the auditor and her supervisor met the taxpayer to review his records. He was not cautioned. He answered questions, provided banking information, signed a bank authorization, and provided materials including records of sales

Droit constitutionnel — Charte des droits — Justice fondamentale — Principe interdisant l'auto-incrimination — Dans quelle mesure les contribuables visés par une enquête sur des infractions prévues par l'art. 239 de la Loi de l'impôt sur le revenu sont-ils protégés par le principe interdisant l'auto-incrimination? — Charte canadienne des droits et libertés, art. 7.

Droit constitutionnel — Charte des droits — Fouilles, perquisitions et saisies abusives — Contribuable soumis à une enquête sur des infractions prévues par l'art. 239 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Les documents obtenus au moyen des art. 231.1(1) et 231.2(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu après le début d'une enquête pénale portent-ils atteinte au droit du contribuable d'être protégé contre les fouilles, perquisitions et saisies abusives? — Charte canadienne des droits et libertés, art. 8 — Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), art. 231.1(1), 231.2(1).

Droit constitutionnel — Charte des droits — Exclusion de la preuve — Fraude fiscale — Réception par Revenu Canada de renseignements selon lesquels le contribuable avait commis une fraude fiscale — Transfert à l'enquêteur de déclarations et documents obtenus dans le cadre d'un examen effectué par un vérificateur fiscal conformément aux art. 231.1(1) et 231.2(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Obtention de nouveaux renseignements par l'enquêteur au moyen de demandes péremptoires adressées à différentes banques et d'un mandat de perquisition — Contribuable accusé de fraude fiscale — La preuve défavorable au contribuable a-t-elle été obtenue en contravention des droits que lui garantit la Charte canadienne des droits et libertés? — Le cas échéant, cette preuve doit-elle être écartée? — Charte canadienne des droits et libertés, art. 24(2).

Revenu Canada a entamé un examen à la suite d'un indice selon lequel le contribuable appelant avait omis de déclarer la vente d'œuvres d'art de son épouse décédée dans ses déclarations d'impôt pour les années d'imposition 1990 et 1991. En février 1994, la vérificatrice a envoyé au contribuable des lettres lui indiquant que son dossier avait été sélectionné pour vérification et lui demandant certains livres et registres. La vérificatrice a visité des galeries d'art et recueilli suffisamment de renseignements pour déterminer que l'indice avait une certaine valeur. Le 16 mars, elle a obtenu des renseignements additionnels du contribuable et de son comptable par téléphone. Le 11 avril, la vérificatrice et son superviseur ont rencontré le contribuable

and expenses related to the art. By late April, the auditor had obtained the additional records and information requested from the taxpayer and she concluded that he had grossly omitted revenues in the relevant returns. On May 4, the auditor referred her entire file to the Special Investigations Section of Revenue Canada, which began an investigation to determine whether prosecution for tax evasion was merited. Despite numerous requests concerning the status of the audit, the auditor deliberately did not inform the taxpayer that his file had been referred to the investigative section. After a review of the file, and on the basis of the books and records obtained from the taxpayer at the April 11 meeting, the investigator determined that reasonable and probable grounds existed to seek a search warrant to investigate for tax evasion. In November, a search warrant issued under the *Criminal Code* authorized the searches of a Revenue Canada's office and the respective residences of the taxpayer and his accountant. In early 1995, requirement letters issued to various banks under s. 231.2(1) of the *Income Tax Act* by the investigator provided additional information.

The taxpayer was charged with tax evasion under s. 239 of the Act. The trial judge held that the audit had effectively become an investigation as of March 16, 1994. Since the auditor failed to caution the taxpayer at the April 11 meeting, the statements and documents gathered at that meeting were obtained in violation of his rights under s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* and reference to that information in the Information to Obtain A Search Warrant was removed. The trial judge concluded that what remained did not provide "reasonable grounds" for a search warrant and, as a result, the execution of the searches violated the taxpayer's s. 8 *Charter* rights. He also concluded that the banking records obtained by way of s. 231.2(1) in early 1995 violated the taxpayer's s. 8 rights. Pursuant to s. 24(2) of the *Charter*, the 1995 banking information and the evidence obtained at the April 11 meeting and through the searches were excluded. The trial judge granted a motion for a directed verdict of acquittal. The summary conviction appeal judge ordered a new trial, holding that only the taxpayer's statements during the April 11 meeting should have been excluded from the Information to Obtain and that the search warrant otherwise had been validly issued. The Court of Appeal

pour examiner ses registres. Il n'a alors reçu aucune mise en garde. Il a répondu aux questions, fourni des renseignements bancaires, signé une autorisation bancaire et fourni des documents incluant des registres de ventes et de dépenses concernant les œuvres d'art. À la fin du mois d'avril, la vérificatrice avait obtenu les registres et renseignements additionnels demandés au contribuable et elle a conclu qu'il avait omis de déclarer des revenus importants dans les déclarations pertinentes. Le 4 mai, la vérificatrice a renvoyé tout le dossier à la Section des enquêtes spéciales de Revenu Canada, qui a entamé une enquête afin de déterminer s'il y avait lieu d'engager des poursuites pour fraude fiscale. Malgré de nombreuses demandes concernant l'état de la vérification, la vérificatrice a délibérément omis d'aviser le contribuable que son dossier avait été renvoyé à la section des enquêtes. Après avoir examiné le dossier, et sur la base des livres et registres obtenus du contribuable à la rencontre du 11 avril, l'enquêteur a conclu qu'il existait des motifs raisonnables et probables d'obtenir un mandat de perquisition pour mener une enquête relativement à une fraude fiscale. En novembre, un mandat de perquisition décerné sous le régime du *Code criminel* a autorisé des perquisitions au bureau de Revenu Canada et aux résidences respectives du contribuable et de son comptable. Au début de 1995, des demandes péremptoires adressées par l'enquêteur à différentes banques sous le régime du par. 231.2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ont permis d'obtenir des renseignements additionnels.

Le contribuable a été accusé de fraude fiscale sous le régime de l'art. 239 de la Loi. Le juge du procès a conclu que la vérification était effectivement devenue une enquête le 16 mars 1994. Étant donné l'omission par la vérificatrice de mettre le contribuable en garde lors de la rencontre du 11 avril, les déclarations et documents recueillis lors de cette rencontre ont été obtenus en contravention des droits que l'art. 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés* lui garantit et toute mention de ces renseignements a été exclue de la Dénonciation en vue d'obtenir un mandat de perquisition. De l'avis du juge du procès, ce qui restait ne donnait pas de « motifs raisonnables » de décerner un mandat de perquisition et, en conséquence, l'exécution du mandat allait à l'encontre des droits garantis au contribuable par l'art. 8 de la *Charte*. Le juge a en outre conclu que les registres bancaires obtenus au moyen du par. 231.2(1) au début de 1995 portaient atteinte aux droits que l'art. 8 confère au contribuable. Les renseignements bancaires obtenus en 1995 ainsi que les éléments de preuve recueillis lors de la rencontre du 11 avril et au moyen des perquisitions ont été exclus par application du par. 24(2) de la *Charte*. Le juge du procès a accueilli une requête sollicitant un verdict imposé d'acquiescement. Le juge d'appel des poursuites sommaires a

dismissed a further appeal and affirmed the order for a new trial.

Held: The appeal should be dismissed.

Although the *Income Tax Act* relies upon self-assessment and self-reporting, the Minister of National Revenue has broad powers for the administration and enforcement of the Act. Under ss. 231.1 and 231.2, a person authorized by the Minister has the powers to: enter a taxpayer's place of business or place of record keeping; require the taxpayer and third parties to answer questions put to them; and require the taxpayer and third parties to furnish information and documents upon request. To ensure compliance with the self-reporting requirements of the Act, s. 239 creates offences which carry significant penalties, including incarceration. Section 239 bears the formal hallmarks of criminal legislation and, even though the Act is a regulatory statute, non-compliance with its mandatory provisions will in some cases lead to criminal charges. In prosecution thereof, the state is pitted against the individual in an attempt to establish culpability. To conduct an appropriately contextual *Charter* analysis, the various regulatory and penal considerations must all exert some influence.

The scope of *Charter* rights and freedoms will vary according to the circumstances. This case concerns both s. 7 and s. 8 of the *Charter* and the exclusion of evidence under s. 24(2) of the *Charter* from a trial for offences under s. 239. The taxpayer's liberty interest under s. 7 was engaged by the introduction at his trial of statutorily compelled information. In giving expression to the principle against self-incrimination, however, s. 7 does not envelop an abstract and absolute rule that prevents the use of statutorily compelled information in all contexts. A contextual analysis involves balancing the principle against self-incrimination with the principle that relevant evidence should be available to the trier of fact. The reasonable expectation of privacy guaranteed by s. 8 of the *Charter* also is context-specific. At some point, the public's interest in being left alone by government must give way to the government's interest in intruding on privacy to advance its goals. Generally, there is a diminished expectation of privacy in records produced during the ordinary course of regulated activities and there is a

ordonné la tenue d'un nouveau procès, en statuant que seules les déclarations faites par le contribuable pendant la rencontre du 11 avril devaient être exclues de la Dénonciation en vue d'obtenir un mandat de perquisition et que le mandat de perquisition avait été décerné valablement. La Cour d'appel a rejeté l'appel et confirmé l'ordonnance de nouveau procès.

Arrêt : Le pourvoi est rejeté.

Bien que la *Loi de l'impôt sur le revenu* repose sur l'autocotisation et l'autodéclaration, le ministre du Revenu national a de larges pouvoirs en matière d'application et d'exécution. Les art. 231.1 et 231.2 confèrent à une personne autorisée par le ministre les pouvoirs suivants : pénétrer dans un lieu où est exploitée l'entreprise ou sont tenus les registres d'un contribuable; requérir le contribuable et les tiers de répondre aux questions qui leur sont posées; exiger du contribuable et des tiers qu'ils fournissent des renseignements et produisent des documents sur demande. Pour garantir le respect des exigences d'autodéclaration de la Loi, l'art. 239 crée des infractions assorties de peines importantes, y compris l'emprisonnement. L'article 239 présente les caractéristiques formelles de la législation criminelle et, bien que la Loi soit de nature réglementaire, le non-respect de ses dispositions impératives peut, dans certains cas, donner lieu à des accusations criminelles. Au cours de la poursuite relative à ces accusations, le ministère public a comme adversaire le particulier dont il tente de prouver la culpabilité. Une analyse contextuelle fondée sur la *Charte* ne saurait être convenablement réalisée sans l'attribution d'un certain poids à chacune des diverses considérations d'ordre réglementaire et pénal.

La portée des droits et libertés protégés par la *Charte* varie selon les circonstances. L'affaire porte en l'occurrence à la fois sur les art. 7 et 8 de la *Charte* et sur l'exclusion d'éléments de preuve par application du par. 24(2) de la *Charte* dans le cadre d'un procès relatif à des infractions visées par l'art. 239. Le droit à la liberté garanti au contribuable par l'art. 7 est entré en jeu en raison du dépôt, lors de son procès, de renseignements obtenus par la contrainte dans l'exercice de pouvoirs légaux. Dans l'expression du principe interdisant l'auto-incrimination, l'art. 7 n'établit toutefois pas une règle abstraite et absolue qui empêche l'utilisation, dans tous les contextes, de renseignements dont la production a été obtenue par la contrainte en vertu de la loi. Une analyse contextuelle comporte la pondération du principe interdisant l'auto-incrimination et du principe selon lequel le juge des faits devrait avoir accès aux éléments de preuve pertinents. L'attente raisonnable en matière de vie privée, protégée par l'art. 8 de la *Charte*, dépend aussi du contexte. À un certain point, le droit du public de ne pas être

relatively low privacy interest in records relevant to a tax return.

A distinction can be drawn between the audit and investigative powers under the *Income Tax Act*. By their express terms, both ss. 231.1(1) and 231.2(1) are available for any purpose related to the “administration” or “enforcement” of the Act. Although this wording seems broad, when read in context, these sections do not include the prosecution of s. 239 offences. In particular, the existence of a prior authorization procedure under s. 231.3(1) where an offence is suspected implies that the separate statutory inspection and requirement powers are unavailable for the purpose of prosecutorial investigations. A warrant under s. 231.3 of the Act covers generally the same ground as does the *Criminal Code*’s s. 487 warrant. When a tax official exercises his or her investigative function, the parties are in an adversarial relationship because of the liberty interest that is at stake. It follows that there must be some measure of separation between the audit and investigative functions.

Where the predominant purpose of an inquiry is the determination of penal liability, there exists an adversarial relationship between the taxpayer and the state. To determine whether the predominant purpose of an inquiry is the determination of penal liability, one must look to all factors that bear upon the nature of the inquiry. Apart from a clear decision to pursue a criminal investigation, no one factor is determinative. Even where reasonable grounds to suspect an offence exist, it will not always be true that the predominant purpose of an inquiry is the determination of penal liability. The following factors assist in ascertaining whether an inquiry’s purpose is to investigate penal liability: (a) Did authorities have reasonable grounds to lay charges or could a decision have been made to proceed with a criminal investigation? (b) Was the general conduct of the authorities consistent with a criminal investigation? (c) Did the auditor transfer his or her file to the investigators? (d) Was the auditor’s conduct such that he or she was acting as an agent for the investigators? (e) Does it appear that the investigators intended to use the auditor as their agent? (f) Is the evidence relevant to taxpayer liability generally or only to penal liability? and,

importuné par le gouvernement doit céder le pas au droit du gouvernement de s’immiscer dans la vie privée des particuliers afin de réaliser ses fins. Généralement, un particulier possède une attente réduite quant au respect de sa vie privée à l’égard des registres qu’il produit dans le cours normal d’activités réglementées et la protection de sa vie privée concernant les registres pertinents à sa déclaration de revenu est relativement faible.

Il est possible d’établir une distinction entre les pouvoirs de vérification et les pouvoirs d’enquête sous le régime de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Comme ils le prévoient expressément, les par. 231.1(1) et 231.2(1) sont destinés à être utilisés « pour l’application et l’exécution » de la Loi. Bien que cette expression semble générale, ces dispositions, interprétées dans leur contexte, n’incluent pas la poursuite des infractions prévues à l’art. 239. En particulier, l’existence d’une procédure d’autorisation préalable établie par le par. 231.3(1) lorsqu’on soupçonne une infraction implique qu’il n’est pas possible d’utiliser les pouvoirs distincts d’inspection et de demande péremptoire pour les besoins d’une enquête relative à des poursuites. Le mandat prévu par l’art. 231.3 de la Loi s’applique généralement à des situations couvertes par le mandat décerné en vertu de l’art. 487 du *Code criminel*. Lorsqu’un agent du fisc exerce sa fonction d’enquête, les parties se trouvent dans une relation de nature contradictoire en raison du droit à la liberté qui est alors en jeu. Il s’ensuit qu’il doit exister une certaine séparation entre les fonctions de vérification et d’enquête.

Lorsqu’un examen a pour objet prédominant d’établir la responsabilité pénale du contribuable, il existe une relation de nature contradictoire entre le contribuable et l’État. Pour déterminer si l’objet prédominant d’un examen consiste à établir la responsabilité pénale du contribuable, il faut examiner l’ensemble des facteurs qui ont une incidence sur la nature de cet examen. À l’exception de la décision claire de procéder à une enquête criminelle, aucun facteur n’est nécessairement déterminant en soi. Même lorsqu’il existe des motifs raisonnables de soupçonner la perpétration d’une infraction, il ne sera pas toujours exact de dire que l’objet prédominant de l’examen est d’établir la responsabilité pénale du contribuable. Les facteurs suivants aident à déterminer si l’examen a pour objet déterminant d’enquêter sur la responsabilité pénale du contribuable : a) Les autorités avaient-elles des motifs raisonnables de porter des accusations ou aurait-on pu prendre la décision de procéder à une enquête criminelle? b) L’ensemble de la conduite des autorités donnait-elle à croire que celles-ci procédaient à une enquête criminelle? c) Le vérificateur a-t-il transféré son dossier aux enquêteurs? d) La conduite du vérificateur donnait-elle à croire qu’il agissait en fait comme un

(g) Do other circumstances or factors suggest that an audit became a criminal investigation?

Wherever the predominant purpose of an inquiry or question is the determination of penal liability, all *Charter* protections that are relevant in the criminal context must apply. When this is the case, investigators must provide the taxpayer with a proper warning. With respect to s. 7 of the *Charter*, the constitutional protections against self-incrimination prohibit tax officials who are investigating the offences from having recourse to the inspection and requirement powers under ss. 231.1(1) and 231.2(1). Rather, tax officials who exercise the authority to conduct such investigations must seek search warrants under s. 231.3 of the Act or s. 487 of the *Criminal Code* in furtherance of their investigation. With respect to s. 8 of the *Charter*, taxpayers have very little privacy interest in materials they are obliged to keep under the Act or to produce during an audit. Once an auditor has inspected or required a document under ss. 231.1(1) and 231.2(1), the taxpayer cannot be said to have a reasonable expectation that the auditor will guard its confidentiality. As a consequence, there is no general rule that prevents auditors from passing files containing validly obtained audit materials to investigators. Nor is there any reason that the CCRA cannot conduct parallel administrative audits and criminal investigations. However, if the CCRA simultaneously conducts an administrative audit and criminal investigation, investigators can avail themselves only of that information obtained pursuant to the audit powers prior to the commencement of the criminal investigation. They cannot avail themselves of information obtained pursuant to such powers subsequent to the commencement of the investigation into penal liability.

Whether an inquiry is in furtherance of an audit or a penal investigation is a question of mixed fact and law and is not immune from appellate review. The record in this case does not support a finding that the auditor used her misleading tactics to obtain information from the taxpayer or his accountant under ss. 231.1(1) and 231.2(1) for the predominant purpose of determining the taxpayer's penal liability under s. 239. There was no investigation into penal liability prior to May 4, 1994. Accordingly, the material that the trial judge excluded from the Information to Obtain A Search Warrant owing

mandataire des enquêteurs? e) Semble-t-il que les enquêteurs aient eu l'intention d'utiliser le vérificateur comme leur mandataire? f) La preuve est-elle pertinente quant à la responsabilité générale du contribuable ou uniquement quant à sa responsabilité pénale? g) D'autres circonstances ou facteurs laissent-ils entendre qu'une vérification était devenue une enquête criminelle?

Dès qu'un examen ou une question a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable, toutes les garanties prévues par la *Charte*, pertinentes dans le contexte criminel, s'appliquent obligatoirement. Dans ce cas, les enquêteurs doivent donner une mise en garde appropriée au contribuable. En ce qui concerne l'art. 7 de la *Charte*, les protections constitutionnelles contre l'auto-incrimination interdisent aux agents du fisc qui enquêtent sur des infractions d'avoir recours aux mécanismes d'inspection et de demande péremptoire établis par les par. 231.1(1) et 231.2(1). Les agents du fisc qui exercent ainsi leur pouvoir d'enquête doivent plutôt obtenir des mandats de perquisition en vertu des art. 231.3 de la Loi ou 487 du *Code criminel* pour mener leur enquête. Quant à l'art. 8 de la *Charte*, le droit au respect de la vie privée du contribuable est très restreint en ce qui concerne les documents qu'il doit tenir conformément à la Loi et produire au cours d'une vérification. Lorsqu'un vérificateur a examiné ou exigé un document en vertu des par. 231.1(1) et 231.2(1), on ne peut véritablement prétendre que le contribuable s'attendait raisonnablement à ce que le vérificateur en préserve la confidentialité. Par conséquent, aucune règle générale n'empêche les vérificateurs de transmettre à l'enquêteur des dossiers contenant des renseignements de vérification obtenus valablement. Rien n'empêche non plus l'ADRC de mener parallèlement une enquête criminelle et une vérification administrative. Toutefois, si l'ADRC mène simultanément une vérification administrative et une enquête criminelle, les enquêteurs ne peuvent utiliser que les renseignements obtenus conformément aux pouvoirs de vérification avant le début de l'enquête criminelle. Ils ne peuvent se servir de renseignements obtenus conformément à ces pouvoirs après le début de l'enquête sur la responsabilité pénale.

La question de savoir si un examen constitue une vérification ou une enquête pénale est une question mixte de fait et de droit et elle n'est pas à l'abri d'un examen en appel. Le dossier en l'espèce ne permet pas de conclure que la vérificatrice a eu recours à des tactiques trompeuses afin d'obtenir des renseignements du contribuable ou de son comptable au moyen des par. 231.1(1) et 231.2(1) dans le but prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable sous le régime de l'art. 239. Aucune enquête sur la responsabilité pénale du contribuable n'a débuté avant le 4 mai 1994. Par conséquent, les

to a *Charter* violation was in fact validly gathered pursuant to the auditor's inspection and requirement powers. Since the searches were made pursuant to a valid warrant, the evidence obtained during these searches should be admissible in a new trial. The usage of the banking information obtained by the investigator pursuant to s. 231.2(1) requirement letters in early 1995, after the investigation was underway, violated the taxpayer's s. 7 rights and should be excluded.

Cases Cited

Referred to: *British Columbia Securities Commission v. Branch*, [1995] 2 S.C.R. 3; *R. v. Norway Insulation Inc.* (1995), 23 O.R. (3d) 432, aff'g [1995] 2 C.T.C. 451; *R. v. Araujo*, [2000] 2 S.C.R. 992, 2000 SCC 65; *Del Zotto v. Canada*, [1997] 3 F.C. 40, rev'd [1999] 1 S.C.R. 3; *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627; *Thomson Newspapers Ltd. v. Canada (Director of Investigation and Research, Restrictive Trade Practices Commission)*, [1990] 1 S.C.R. 425; *Knox Contracting Ltd. v. Canada*, [1990] 2 S.C.R. 338; *143471 Canada Inc. v. Quebec (Attorney General)*, [1994] 2 S.C.R. 339; *R. v. Hydro-Québec*, [1997] 3 S.C.R. 213; *Smerchanski v. M.N.R.*, [1977] 2 S.C.R. 23; *R. v. Wholesale Travel Group Inc.*, [1991] 3 S.C.R. 154; *Comité paritaire de l'industrie de la chemise v. Potash*, [1994] 2 S.C.R. 406; *R. v. Grimwood*, [1987] 2 S.C.R. 755; *R. v. Ling*, [2002] 3 S.C.R. 814, 2002 SCC 74; *Re Ramm*, [1958] O.R. 98; *Hunter v. Southam Inc.*, [1984] 2 S.C.R. 145; *General Motors of Canada Ltd. v. City National Leasing*, [1989] 1 S.C.R. 641; *R. v. Nova Scotia Pharmaceutical Society*, [1992] 2 S.C.R. 606; *Baron v. Canada*, [1993] 1 S.C.R. 416; *Edmonton Journal v. Alberta (Attorney General)*, [1989] 2 S.C.R. 1326; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695; *R. v. Lyons*, [1987] 2 S.C.R. 309; *Canadian Broadcasting Corp. v. New Brunswick (Attorney General)*, [1991] 3 S.C.R. 459; *Re B.C. Motor Vehicle Act*, [1985] 2 S.C.R. 486; *Reference re ss. 193 and 195.1(1)(c) of the Criminal Code (Man.)*, [1990] 1 S.C.R. 1123; *R. v. S. (R.J.)*, [1995] 1 S.C.R. 451; *R. v. P. (M.B.)*, [1994] 1 S.C.R. 555; *R. v. Jones*, [1994] 2 S.C.R. 229; *R. v. Fitzpatrick*, [1995] 4 S.C.R. 154; *R. v. White*, [1999] 2 S.C.R. 417; *R. v. Plant*, [1993] 3 S.C.R. 281; *Smith v. Canada (Attorney General)*, [2001] 3 S.C.R. 902, 2001 SCC 88; *Bell ExpressVu Limited Partnership v. Rex*, [2002] 2 S.C.R. 559, 2002 SCC 42; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27; *R. v. Gladue*, [1999] 1 S.C.R. 688; *Canadian Bank of Commerce v. Canada (Attorney General)*, [1962] S.C.R. 729; *James Richardson & Sons, Ltd. v. M.N.R.*, [1984] 1

renseignements que le juge du procès a exclus de la Dénonciation en vue d'obtenir un mandat de perquisition, au motif qu'il y avait eu atteinte aux droits garantis par la *Charte*, avaient en fait été obtenus valablement dans l'exercice des pouvoirs d'inspection et de demande péremptoire de la vérificatrice. Les perquisitions ayant été effectuées conformément à un mandat valide, les éléments de preuve recueillis au cours de ces perquisitions devraient être admissibles au cours d'un nouveau procès. Les renseignements bancaires obtenus par l'enquêteur à la suite de demandes péremptoires présentées sous le régime du par. 231.2(1) au début de 1995, une fois l'enquête en cours, ont porté atteinte aux droits que l'art. 7 garantit au contribuable et devraient être écartés.

Jurisprudence

Arrêts mentionnés : *British Columbia Securities Commission c. Branch*, [1995] 2 R.C.S. 3; *R. c. Norway Insulation Inc.* (1995), 23 O.R. (3d) 432, conf. [1995] 2 C.T.C. 451; *R. c. Araujo*, [2000] 2 R.C.S. 992, 2000 CSC 65; *Del Zotto c. Canada*, [1997] 3 C.F. 40, inf. par [1999] 1 R.C.S. 3; *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; *Thomson Newspapers Ltd. c. Canada (Directeur des enquêtes et recherches, Commission sur les pratiques restrictives du commerce)*, [1990] 1 R.C.S. 425; *Knox Contracting Ltd. c. Canada*, [1990] 2 R.C.S. 338; *143471 Canada Inc. c. Québec (Procureur général)*, [1994] 2 R.C.S. 339; *R. c. Hydro-Québec*, [1997] 3 R.C.S. 213; *Smerchanski c. M.N.R.*, [1977] 2 R.C.S. 23; *R. c. Wholesale Travel Group Inc.*, [1991] 3 R.C.S. 154; *Comité paritaire de l'industrie de la chemise c. Potash*, [1994] 2 R.C.S. 406; *R. c. Grimwood*, [1987] 2 R.C.S. 755; *R. c. Ling*, [2002] 3 R.C.S. 814, 2002 CSC 74; *Re Ramm*, [1958] O.R. 98; *Hunter c. Southam Inc.*, [1984] 2 R.C.S. 145; *General Motors of Canada Ltd. c. City National Leasing*, [1989] 1 R.C.S. 641; *R. c. Nova Scotia Pharmaceutical Society*, [1992] 2 R.C.S. 606; *Baron c. Canada*, [1993] 1 R.C.S. 416; *Edmonton Journal c. Alberta (Procureur général)*, [1989] 2 R.C.S. 1326; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695; *R. c. Lyons*, [1987] 2 R.C.S. 309; *Société Radio-Canada c. Nouveau-Brunswick (Procureur général)*, [1991] 3 R.C.S. 459; *Renvoi : Motor Vehicle Act de la C.-B.*, [1985] 2 R.C.S. 486; *Renvoi relatif à l'art. 193 et à l'al. 195.1(1)c du Code criminel (Man.)*, [1990] 1 R.C.S. 1123; *R. c. S. (R.J.)*, [1995] 1 R.C.S. 451; *R. c. P. (M.B.)*, [1994] 1 R.C.S. 555; *R. c. Jones*, [1994] 2 R.C.S. 229; *R. c. Fitzpatrick*, [1995] 4 R.C.S. 154; *R. c. White*, [1999] 2 R.C.S. 417; *R. c. Plant*, [1993] 3 R.C.S. 281; *Smith c. Canada (Procureur général)*, [2001] 3 R.C.S. 902, 2001 CSC 88; *Bell ExpressVu Limited Partnership c. Rex*, [2002] 2 R.C.S. 559, 2002 CSC 42; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; *R. c. Gladue*, [1999] 1 R.C.S. 688; *Canadian Bank of Commerce c.*

S.C.R. 614; *R. v. Multiform Manufacturing Co.*, [1990] 2 S.C.R. 624; *R. v. Bjellebo*, [1999] O.J. No. 965 (QL); *R. v. Pheasant*, [2001] G.S.T.C. 8; *R. v. Chusid* (2001), 57 O.R. (3d) 20; *R. v. Roberts*, [1998] B.C.J. No. 3184 (QL); *R. v. Dial Drug Stores Ltd.* (2001), 52 O.R. (3d) 367; *Samson v. Canada*, [1995] 3 F.C. 306, leave to appeal refused, [1996] 1 S.C.R. ix (*sub nom. Samson v. Addy*); *R. v. Yip* (2000), 278 A.R. 124, 2000 ABQB 873; *R. v. Anderson* (2001), 209 Sask. R. 117, 2001 SKQB 334; *R. v. Seaside Chevrolet Oldsmobile Ltd.*, (2002), 248 N.B.R. (2d) 132, 2002 NBPC 5; *R. v. Warawa* (1997), 208 A.R. 81; *R. v. Coghlan*, [1994] 1 C.T.C. 164; *Gorenko v. La Reine*, [1997] R.J.Q. 2482, aff'd [1999] Q.J. No. 6268 (QL); *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] S.C.R. 121; *Babcock v. Canada (Attorney General)*, [2002] 3 S.C.R. 3, 2002 SCC 57; *Canada (Director of Investigation and Research) v. Southam Inc.*, [1997] 1 S.C.R. 748.

Statutes and Regulations Cited

Act to amend the Income War Tax Act, S.C. 1944, c. 43, s. 11.
Business Profits War Tax Act, 1916, S.C. 1916, c. 11.
Canadian Charter of Rights and Freedoms, ss. 7, 8, 24.
Criminal Code, R.S.C. 1985, c. C-46, s. 487.
Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 2, 150(1), 151, 152(1), (4), 162, 163, 230(1), 231.1 [am. 1994, c. 21, s. 107], 231.2, 231.3 [*idem*, s. 108], 238(1), 239(1), (2), 241 [am. 1994, c. 7, Sched. VIII, s. 137(1)].
Income War Tax Act, 1917, S.C. 1917, c. 28, s. 8.
Interpretation Act, R.S.C. 1985, c. I-21, s. 12.

Authors Cited

Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 6th ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 2000.
Oxford English Reference Dictionary, 2nd ed. Edited by Judy Pearsall and Bill Trumble. Oxford: Oxford University Press, 1996, "enforce".

APPEAL from a judgment of the Alberta Court of Appeal (2000), 149 C.C.C. (3d) 498, 271 A.R. 263, 234 W.A.C. 263, 87 Alta. L.R. (3d) 52, 193 D.L.R. (4th) 656, [2001] 3 W.W.R. 271, [2000] A.J. No. 1347 (QL), 2000 ABCA 304, affirming a judgment of Lutz J. (1998), 225 A.R. 225, 63 Alta. L.R. (3d) 236, 98 D.T.C. 6308, [1999] 3 W.W.R. 393, [1998] 3 C.T.C. 252, [1998] A.J. No. 651 (QL), allowing the

Canada (Attorney General), [1962] R.C.S. 729; *James Richardson & Sons, Ltd. c. M.R.N.*, [1984] 1 R.C.S. 614; *R. c. Multiform Manufacturing Co.*, [1990] 2 R.C.S. 624; *R. c. Bjellebo*, [1999] O.J. No. 965 (QL); *R. c. Pheasant*, [2001] G.S.T.C. 8; *R. c. Chusid* (2001), 57 O.R. (3d) 20; *R. c. Roberts*, [1998] B.C.J. No. 3184 (QL); *R. c. Dial Drug Stores Ltd.* (2001), 52 O.R. (3d) 367; *Samson c. Canada*, [1995] 3 C.F. 306, autorisation de pourvoi refusée, [1996] 1 R.C.S. ix (*sub nom. Samson c. Addy*); *R. c. Yip* (2000), 278 A.R. 124, 2000 ABQB 873; *R. c. Anderson* (2001), 209 Sask. R. 117, 2001 SKQB 334; *R. c. Seaside Chevrolet Oldsmobile Ltd.*, (2002), 248 R.N.-B. (2^e) 132, 2002 NBPC 5; *R. c. Warawa* (1997), 208 A.R. 81; *R. c. Coghlan*, [1994] 1 C.T.C. 164; *Gorenko c. La Reine*, [1997] R.J.Q. 2482, conf. par [1999] J.Q. n^o 6268 (QL); *Roncarelli c. Duplessis*, [1959] R.C.S. 121; *Babcock c. Canada (Procureur général)*, [2002] 3 R.C.S. 3, 2002 CSC 57; *Canada (Directeur des enquêtes et recherches) c. Southam Inc.*, [1997] 1 R.C.S. 748.

Lois et règlements cités

Charte canadienne des droits et libertés, art. 7, 8, 24.
Code criminel, L.R.C. 1985, ch. C-46, art. 487.
Loi de l'Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917, S.C. 1917, ch. 28, art. 8.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), art. 2, 150(1), 151, 152(1), (4), 162, 163, 230(1), 231.1 [mod. 1994, ch. 21, art. 107], 231.2, 231.3 [*idem*, art. 108], 238(1), 239(1), (2), 241 [mod. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 137(1)].
Loi d'interprétation, L.R.C. 1985, ch. I-21, art. 12.
Loi modifiant la Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, S.C. 1944, ch. 43, art. 11.
Loi taxant les Profits d'affaires pour la guerre, 1916, S.C. 1916, ch. 11.

Doctrine citée

Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 Krishna, Vern. *The Fundamentals of Canadian Income Tax*, 6th ed. Scarborough, Ont.: Carswell, 2000.
Oxford English Reference Dictionary, 2nd ed. Edited by Judy Pearsall and Bill Trumble. Oxford: Oxford University Press, 1996, « enforce ».

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel de l'Alberta (2000), 149 C.C.C. (3d) 498, 271 A.R. 263, 234 W.A.C. 263, 87 Alta. L.R. (3d) 52, 193 D.L.R. (4th) 656, [2001] 3 W.W.R. 271, [2000] A.J. No. 1347 (QL), 2000 ABCA 304, confirmant un jugement du juge Lutz (1998), 225 A.R. 225, 63 Alta. L.R. (3d) 236, 98 D.T.C. 6308, [1999] 3 W.W.R. 393, [1998] 3 C.T.C. 252, [1998] A.J. No.

Crown's appeal from a judgment of the Provincial Court acquitting a taxpayer of tax offences and ordering a new trial. Appeal dismissed.

Alan D. Macleod, Q.C., and Wendy K. McCallum, for the appellant.

S. David Frankel, Q.C., Bruce Harper and Janet Henchey, for the respondent.

Trevor Shaw, for the intervener the Attorney General for Ontario.

Gilles Laporte and Monique Rousseau, for the intervener the Attorney General of Quebec.

Scott K. Fenton, for the intervener the Criminal Lawyers' Association (Ontario).

The judgment of the Court was delivered by

IACOBUCCI AND MAJOR JJ. — Is there a distinction between the Canada Customs and Revenue Agency's ("CCRA") audit and investigative functions under the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.) ("ITA")? If it is indeed correct to draw such a distinction, when does the CCRA exercise its audit function and when does it exercise its investigative function? Finally, what are the legal consequences for the taxpayer when the CCRA exercises its investigative function?

Ultimately, we conclude that compliance audits and tax evasion investigations must be treated differently. While taxpayers are statutorily bound to co-operate with CCRA auditors for tax assessment purposes (which may result in the application of regulatory penalties), there is an adversarial relationship that crystallizes between the taxpayer and the tax officials when the predominant purpose of an official's inquiry is the determination of penal liability. When the officials exercise this authority, constitutional protections against self-incrimination prohibit CCRA officials who are investigating ITA offences from having recourse to the powerful

651 (QL), qui avait accueilli l'appel du ministère public à l'encontre d'un jugement de la Cour provinciale acquittant un contribuable d'infractions en matière fiscale et ordonné la tenue d'un nouveau procès. Pourvoi rejeté.

Alan D. Macleod, c.r., et Wendy K. McCallum, pour l'appelant.

S. David Frankel, c.r., Bruce Harper et Janet Henchey, pour l'intimée.

Trevor Shaw, pour l'intervenant le procureur général de l'Ontario.

Gilles Laporte et Monique Rousseau, pour l'intervenant le procureur général du Québec.

Scott K. Fenton, pour l'intervenant la Criminal Lawyers' Association (Ontario).

Version française du jugement de la Cour rendu par

LES JUGES IACOBUCCI ET MAJOR — Existe-t-il une distinction entre les fonctions de vérification et d'enquête de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (« ADRC ») sous le régime de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (la « LIR » ou la « Loi »)? S'il est effectivement correct d'établir une telle distinction, quand l'ADRC exerce-t-elle ses fonctions de vérification et quand exerce-t-elle ses fonctions d'enquête? Enfin, quelles conséquences juridiques l'exercice des fonctions d'enquête de l'ADRC entraîne-t-il pour le contribuable?

En dernière analyse, nous concluons qu'il faut traiter différemment les vérifications de conformité et les enquêtes pour fraude fiscale. Bien qu'un contribuable soit tenu par la loi de coopérer avec les vérificateurs de l'ADRC aux fins d'évaluation de son obligation fiscale (et passible de peines réglementaires à cet égard), une relation de nature contradictoire se cristallise entre le contribuable et les agents du fisc dès qu'un examen effectué par l'un de ces agents a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable. À partir de ce moment, les garanties constitutionnelles contre l'auto-incrimination interdisent aux agents de

inspection and requirement tools in ss. 231.1(1) and 231.2(1). Rather, CCRA officials who exercise the authority to conduct such investigations must seek search warrants in furtherance of their investigation.

3 Here, the material that the trial judge excluded from the Information to Obtain A Search Warrant owing to a *Charter* violation was in fact validly gathered pursuant to the auditor's inspection and requirement powers. Accordingly, the searches ultimately carried out were authorized by warrant, and no s. 8 violation occurred. Therefore, we would dismiss the appeal and confirm the Court of Appeal of Alberta's order of a new trial.

4 I. Factual Background

The appellant, Warren Jarvis, is a farmer in Alberta. His wife, Georgia Jarvis, was, until the time of her death, an artist earning income from the sale of her works. Mrs. Jarvis reported this income on her annual individual tax returns.

5 Mrs. Jarvis died on October 22, 1990. A few of her original works and a number of limited edition prints remained unsold at the time; as well, it appears that the appellant may also have had some additional prints created subsequent to his wife's death. The appellant was therefore able to continue the sale of his late wife's art, which he did. In 1992, as art sales began to dissipate, the appellant, in an apparent attempt to put the past behind him, moved into a rural log cabin, roughly 80 kilometres north-west of Calgary.

6 Early in 1994, an anonymous informant addressed a typewritten letter ("the lead") to the Chief of Audit in the Calgary District Taxation Office of what was then Revenue Canada. For reasons of confidentiality, the lead is not in evidence in this case. We do

l'ADRC qui enquêtent sur des infractions à la LIR d'avoir recours aux puissants mécanismes d'inspection et de demande péremptoire établis par les par. 231.1(1) et 231.2(1). Lorsqu'ils exercent ainsi leur pouvoir d'enquête, les agents de l'ADRC doivent plutôt obtenir des mandats de perquisition pour mener leur enquête.

En l'espèce, les renseignements que le juge du procès a exclus de la Dénonciation en vue d'obtenir un mandat de perquisition, au motif qu'il y avait eu atteinte aux droits garantis par la *Charte*, avaient en fait été obtenus valablement dans l'exercice des pouvoirs d'inspection et de demande péremptoire de la vérificatrice. En conséquence, les perquisitions effectuées par la suite étaient autorisées par un mandat et il ne s'est produit aucune violation de l'art. 8. Nous sommes donc d'avis de rejeter le pourvoi et de confirmer l'ordonnance de nouveau procès rendue par la Cour d'appel de l'Alberta.

I. Les faits

L'appellant, Warren Jarvis, est un agriculteur de l'Alberta. Son épouse, Georgia Jarvis, était, jusqu'au moment de son décès, une artiste tirant un revenu de la vente de ses œuvres. Madame Jarvis déclarait ce revenu dans sa déclaration de revenu annuelle.

Madame Jarvis est décédée le 22 octobre 1990. Quelques-unes de ses œuvres originales et un certain nombre de reproductions à tirage limité n'avaient alors pas encore été vendues; de plus, il semble que l'appellant ait peut-être fait faire des reproductions additionnelles après le décès de son épouse. Il était donc en mesure de continuer à vendre des œuvres de son épouse décédée, ce qu'il a fait. En 1992, comme les ventes d'œuvres d'art commençaient à diminuer, l'appellant, tentant apparemment de tourner la page, a déménagé dans une maison en bois rond, à la campagne, à environ 80 kilomètres au nord-ouest de Calgary.

Au début de 1994, un dénonciateur anonyme a envoyé une lettre dactylographiée (« l'indice ») au chef de la vérification au bureau de district de Calgary de l'ancien ministère du Revenu national. Pour des raisons de confidentialité, l'indice n'a pas

know, however, that the lead alleged that the appellant had failed to report substantial income related to the 1990 and 1991 taxation years. Furthermore, the lead listed six Calgary art galleries that had purchased Mrs. Jarvis's art work from the appellant.

Although internal departmental policies identified all tax leads from informants as being the responsibility of the Special Investigations Section, the lead was in fact referred to the Business Audit Section. There, it was assigned to Donna Goy-Edwards, an experienced business auditor. Goy-Edwards took sole control over the file, reporting to her supervisor, John Moriarty.

On February 16, 1994, Goy-Edwards prepared an "Audit Plan," consisting of three separate tasks:

- 1) Clear lead.
- 2) Review disposition of all assets at date of death in Oct/90. Review all tax consequences.
- 3) Audit accordingly.

Not all leads received by the CCRA are substantiated; hence, "clearing" a lead refers to a process whereby the auditor reviews source documents for the purpose of determining the validity of the allegations contained in the lead. To this end, Goy-Edwards attempted on February 16 and 17 by telephone to reach the appellant and the accountant, Tom Burke, who had prepared the 1990 and 1991 tax returns. She was unable to reach either, but left two voice messages on the appellant's telephone answering machine.

Goy-Edwards then sent two letters to the appellant on February 17. The letters were addressed simply "General Delivery, Cremona, Alberta". One letter dealt with the appellant in his capacity as executor of his wife's estate, indicating that "[t]he file of the Late Georgia Jarvis has been selected for audit for the [1990] taxation year" and that "this letter will serve as a formal notice of the audit in

été produit en preuve. Cependant, nous savons que son auteur alléguait que l'appelant avait omis de déclarer des revenus substantiels pour les années d'imposition 1990 et 1991. Par ailleurs, cet indice énumérait six galeries d'art qui avaient acheté des œuvres de M^{me} Jarvis à l'appelant.

Même si les politiques ministérielles internes pré-cisaient que tous les indices fiscaux fournis par des dénonciateurs relevaient de la Section des enquêtes spéciales, l'indice a été acheminé à la Section de la vérification des dossiers d'entreprises et confié à M^{me} Donna Goy-Edwards, une vérificatrice d'entreprises d'expérience. Madame Goy-Edwards avait le contrôle exclusif du dossier, sous la supervision de John Moriarty.

Le 16 février 1994, M^{me} Goy-Edwards a préparé un « Plan de vérification » comportant trois tâches distinctes :

[TRADUCTION]

- 1) Contrôler l'indice.
- 2) Analyser la disposition de tous les biens à la date du décès en octobre 1990 et toutes les conséquences fiscales en découlant.
- 3) Effectuer la vérification en conséquence.

Tous les indices reçus par l'ADRC ne sont pas corroborés; c'est pourquoi le « contrôle » d'un indice s'entend du processus par lequel le vérificateur examine les documents sources pour déterminer la validité des allégations contenues dans l'indice. À cette fin, les 16 et 17 février, M^{me} Goy-Edwards a tenté de joindre par téléphone l'appelant et son comptable, Tom Burke, qui avait préparé les déclarations de revenu de 1990 et de 1991. Ne réussissant pas à les joindre, elle a laissé deux messages vocaux à l'appelant sur son répondeur.

Le 17 février, M^{me} Goy-Edwards a également envoyé deux lettres à l'appelant. Ces lettres étaient tout simplement adressées à : [TRADUCTION] « Poste restante, Cremona, Alberta ». L'une d'elles concernait l'appelant à titre d'exécuteur de la succession de son épouse et indiquait que [TRADUCTION] « [l]e dossier de feu Georgia Jarvis a été sélectionné pour vérification pour l'année d'imposition

7

8

9

progress". The other letter concerned the appellant in his personal capacity, and specified that his file had "been selected for audit for the taxation years 1990 & 1991", adding again that the letter constituted formal notice of the audit. In each instance, the appellant was requested to make available certain enumerated books and records. Finally, the letters stated that the respective files would be held in abeyance for a 15-day period to allow the appellant "an opportunity to contact the writer and make arrangements to have the books and records made available for the audit".

10 On March 7, 1994, shortly after the 15-day period elapsed without word from the appellant, Goy-Edwards commenced contact with third-party sources. She researched departmental library services for written information on Mrs. Jarvis's art work, to obtain facts about her works and discover where they were being displayed. Through these efforts, she was able to locate three additional galleries, not listed in the lead, that had purchased art from the appellant. Goy-Edwards then personally contacted or visited all nine galleries. She identified herself as a Revenue Canada employee and requested that she be granted access to certain of their books and records pertaining to art sales.

11 Between March 7 and 16, Goy-Edwards was able to obtain information from each of the galleries regarding the sale of Mrs. Jarvis's works. From the particulars contained in purchase invoices and cancelled cheques, the auditor determined that the appellant had grossed \$358,409 from sales to the nine galleries between October 23 and December 31, 1990. For the 1991 calendar year, the figure was \$221,366. Endorsements found on the reverse side of the cheques also disclosed information regarding the appellant's banking arrangements. Independently, Goy-Edwards calculated that, for sales accruing to Mrs. Jarvis from January 1, 1990 until her death, the cost of sales was 29.5 percent of

[1990] » et que [TRADUCTION] « la présente lettre tient lieu d'avis officiel de la vérification en cours ». L'autre lettre visait l'appelant personnellement et précisait que son dossier avait [TRADUCTION] « été sélectionné pour vérification pour les années d'imposition 1990 et 1991 », ajoutant également qu'il s'agissait d'un avis officiel de la vérification. Dans chaque cas, on demandait à l'appelant de permettre l'accès à certains livres et registres énumérés. Enfin, ces lettres précisait que chaque dossier visé serait laissé en suspens pendant une période de 15 jours pour donner à l'appelant [TRADUCTION] « la possibilité de communiquer avec l'auteur de la lettre et de prendre des dispositions afin de permettre l'accès aux livres et registres pour les besoins de la vérification ».

Le 7 mars 1994, peu après la fin de cette période de 15 jours et voyant que l'appelant n'avait pas communiqué avec elle, M^{me} Goy-Edwards a pris contact avec des tiers. Elle a effectué des recherches auprès des services de la bibliothèque du ministère pour trouver des renseignements écrits sur les œuvres d'art de M^{me} Jarvis, obtenir des renseignements factuels sur ses œuvres et découvrir où elles étaient exposées. Grâce à ces efforts, elle a découvert trois autres galeries, dont l'indice ne faisait pas mention, mais qui avaient acheté des œuvres à l'appelant. Madame Goy-Edwards a ensuite joint ou visité elle-même les neuf galeries. Elle s'y est présentée comme une fonctionnaire de Revenu Canada et elle a demandé qu'on lui donne accès à certains des livres et registres relatifs aux ventes d'œuvres d'art.

Entre les 7 et 16 mars, M^{me} Goy-Edwards a pu obtenir des renseignements de chacune des galeries au sujet de la vente des œuvres de M^{me} Jarvis. D'après les renseignements figurant sur les factures d'achat et les chèques oblitérés, la vérificatrice a déterminé que l'appelant avait touché, entre le 23 octobre et le 31 décembre 1990, un revenu brut de 358 409 \$ au titre des ventes effectuées aux neuf galeries. Pour l'année civile 1991, ce revenu s'élevait à 221 366 \$. En outre, l'endossement figurant au verso des chèques fournissait des renseignements concernant les arrangements bancaires de l'appelant. De façon indépendante, pour les ventes imputées à M^{me} Jarvis entre le 1^{er} janvier 1990 et

gross. Based on all of this information, along with the appellant's tax returns for the 1990 and 1991 taxation years, Goy-Edwards determined that the lead had some validity.

Twice on March 8, the appellant attempted to reach Goy-Edwards by telephone, leaving messages that he had called. These calls were not immediately returned. On March 16, Jarvis's accountant, Burke, telephoned Goy-Edwards, who explained the audits that she was conducting, advised of the taxation years concerned, and made some enquiries as to the appellant's financial affairs. Burke informed the auditor that the file was likely to be in disarray, owing to the appellant's poor record-keeping skills and the general apathy towards financial and taxation matters that the appellant had exhibited since Mrs. Jarvis's death; in fact, Burke had seen no source documents, since the appellant was in the habit of providing only summaries of his income.

Burke explained that, for taxation purposes, after Mrs. Jarvis's death the income accruing from the sale of her art, net of expenses, was reported as part of the appellant's farming income. According to the accountant, the appellant netted somewhere in the vicinity of \$58,000 for art sold in the 1990 taxation year, and precisely \$43,061.79 for 1991. Goy-Edwards requested that Burke submit copies of the income summaries that the appellant had provided him. Burke replied that he would first have to speak to the appellant and obtain his authorization to release the information.

Later the same afternoon, Burke called back to advise Goy-Edwards that he had spoken to the appellant, and to pass on instructions for Goy-Edwards personally to call the appellant concerning the audit. The auditor immediately telephoned the appellant, confirmed that the latter was to gather the

la date de son décès, M^{me} Goy-Edwards a calculé que les coûts afférents à ces ventes représentaient 29,5 p. 100 des revenus bruts. Armée de tous ces renseignements et des déclarations de revenu de l'appellant pour les années d'imposition 1990 et 1991, M^{me} Goy-Edwards a jugé que l'indice avait une certaine valeur.

À deux reprises le 8 mars, l'appellant a tenté de joindre M^{me} Goy-Edwards par téléphone, lui laissant des messages pour l'informer de son appel. Elle ne l'a pas rappelé immédiatement. Le 16 mars, M^{me} Goy-Edwards a reçu un appel du comptable de M. Jarvis, M. Burke, et elle lui a alors expliqué les vérifications auxquelles elle procédait, lui a indiqué quelles étaient les années d'imposition visées et lui a demandé des renseignements au sujet de la situation financière de l'appellant. Monsieur Burke a dit à la vérificatrice qu'il serait probablement difficile de s'y retrouver dans le dossier, car l'appellant n'était pas très doué pour la tenue de livres et faisait preuve d'une indifférence générale à l'égard des questions financières et fiscales depuis le décès de M^{me} Jarvis; en réalité, M. Burke n'avait vu aucun document source, car l'appellant avait l'habitude de lui fournir seulement des sommaires de ses revenus.

Selon les explications de M. Burke, après le décès de M^{me} Jarvis, le revenu tiré de la vente de ses œuvres avait été inclus, déduction faite des dépenses, dans les revenus d'agriculture de l'appellant pour les besoins de l'impôt. Selon le comptable, pour l'année d'imposition 1990, l'appellant avait tiré un revenu net d'approximativement 58 000 \$ de la vente d'œuvres d'art; pour l'année 1991, ce revenu net s'élevait à 43 061,79 \$. Madame Goy-Edwards a demandé à M. Burke de lui remettre des copies des sommaires des revenus de l'appellant que ce dernier lui avait fournis. Monsieur Burke lui a répondu qu'il devait d'abord parler à l'appellant et obtenir son autorisation pour divulguer ces renseignements.

Plus tard au cours du même après-midi, M. Burke a rappelé M^{me} Goy-Edwards pour l'informer qu'il avait parlé à l'appellant et pour lui transmettre la consigne d'appeler personnellement l'appellant au sujet de la vérification. La vérificatrice a immédiatement téléphoné à l'appellant. Elle lui a confirmé

12

13

14

documentation requested in the February 17 letters, and made arrangements to meet at the appellant's farm on April 11, 1994 to "commence a review of the books and records". The record indicates that the parties might have chosen this date in order to provide the appellant with sufficient time to amass the documentation, since many of his belongings were still packed up from his move.

15 Goy-Edwards made no mention of the fact that she had already contacted third party sources. In response to one of her questions, however, the appellant confirmed the \$58,000 figure relative to 1990 net art sales income. Finally, Goy-Edwards advised the appellant that she would be accompanied by an assistant during the audit. The appellant stated that he would not have any difficulties with this.

16 On April 11, Goy-Edwards was in fact accompanied to the appellant's residence by her supervisor, Moriarty, whom she introduced on this occasion as her "team leader". The judge at first instance expressly disbelieved Goy-Edwards' explanation that Moriarty came along to provide navigational assistance because of her lack of familiarity with the area in which the appellant lived. The supervisor was present in an observational role.

17 During the interview, Moriarty did not actively take notes. Moreover, Goy-Edwards took the lead in all discussions, with Moriarty interjecting only occasionally to obtain clarification.

18 The appellant was not cautioned as to his rights. He answered all of the auditor's questions, which dealt primarily with the art sales but which also touched upon his farming operations. The appellant stated that all information pertaining to art sales was contained in the contracts and receipt books he kept. He provided information about his banking arrangements, and indicated that he would take steps to access the records pertaining thereto. In addition, the appellant signed a bank authorization for an account held with the Bank of Montreal, the existence of which he had not disclosed until

qu'il devait rassembler les documents demandés dans les lettres du 17 février et elle a pris des dispositions pour le rencontrer à son exploitation agricole le 11 avril 1994 afin d'y [TRADUCTION] « commencer un examen des livres et registres ». D'après le dossier, les parties ont peut-être choisi cette date pour que l'appelant ait suffisamment de temps pour rassembler les documents, bon nombre de ses effets étant encore emballés en raison du déménagement.

Madame Goy-Edwards n'a pas mentionné qu'elle avait déjà communiqué avec des tiers. Toutefois, en réponse à l'une de ses questions, l'appelant a confirmé qu'il avait touché un revenu net de 58 000 \$ au titre de la vente d'œuvres d'art pour l'année 1990. Enfin, M^{me} Goy-Edwards a informé l'appelant qu'elle serait accompagnée d'un adjoint au cours de la vérification. L'appelant a affirmé que cela ne posait aucun problème.

Le 11 avril, M^{me} Goy-Edwards s'est effectivement rendue à la résidence de l'appelant en compagnie de son superviseur, M. Moriarty, qu'elle a alors présenté comme son [TRADUCTION] « chef d'équipe ». Le juge du procès a dit expressément qu'il ne croyait pas l'explication de M^{me} Goy-Edwards selon laquelle M. Moriarty l'avait accompagnée pour lui indiquer le chemin parce qu'elle ne connaissait pas très bien la région où habitait l'appelant. Le superviseur était présent à titre d'observateur.

Au cours de l'entrevue, M. Moriarty n'a pas activement pris de notes. Par ailleurs, c'est M^{me} Goy-Edwards qui a dirigé toutes les discussions, M. Moriarty intervenant seulement à l'occasion pour obtenir des précisions.

L'appelant n'a pas été informé de ses droits. Il a répondu à toutes les questions de la vérificatrice, qui portaient principalement sur les ventes d'œuvres d'art, mais aussi sur son entreprise agricole. L'appelant a déclaré que tous les renseignements se rapportant à la vente d'œuvres figuraient dans les contrats et les livrets de reçus qu'il conservait. Il a fourni des renseignements au sujet de ses arrangements bancaires et indiqué qu'il prendrait des mesures pour avoir accès aux registres s'y rapportant. L'appelant a de plus signé une autorisation bancaire relativement à un compte détenu auprès de

Goy-Edwards posed a question about it: the auditor knew of the account from her third-party source investigations. She agreed to hold the authorization in abeyance for a short while in order to give the appellant the opportunity personally to obtain the documentation.

Goy-Edwards enquired into the inventory of originals and prints at the date of Mrs. Jarvis's death, as well as the appellant's role in selling the art. Her purpose with these lines of questioning was to compare the responses given by the appellant to the information that she had previously obtained from the departmental library. Finally, the appellant provided the auditor with art sale-related materials, including the two receipt books tracking sales and a number of other receipts documenting expenses. Goy-Edwards removed these books and records for later examination.

A few days after the interview, on April 15, Burke telephoned Goy-Edwards for an updated report on the state of the file. Goy-Edwards briefed the accountant as to the April 11 meeting, and stated that she would keep him apprised of the audit's progress.

In late April 1994, Goy-Edwards obtained many of the records and much of the information requested from the appellant. Subsequently, she performed various calculations to determine whether all the income related to the art sales had been properly reported. As a result of these calculations, Goy-Edwards noted a discrepancy of approximately \$700,000 between the appellant's earned and reported income over the two taxation years in question. On this basis, the auditor concluded that the appellant had grossly omitted revenues, suggesting that fraud was a possibility, and that further action was warranted.

Therefore, rather than completing the audit, on May 4, 1994, Goy-Edwards prepared a "Form

la Banque de Montréal, dont il n'avait pas divulgué l'existence jusqu'à ce que M^{me} Goy-Edwards lui pose une question à ce sujet; cette dernière était au courant de l'existence du compte en raison des renseignements qu'elle avait recueillis auprès de tiers. Elle a accepté d'attendre un peu avant de se servir de l'autorisation, afin de permettre à l'appellant d'obtenir lui-même les documents.

Madame Goy-Edwards a posé des questions sur l'inventaire des originaux et des reproductions à la date du décès de M^{me} Jarvis ainsi que sur le rôle que l'appellant avait joué dans la vente des œuvres d'art. Par ces questions, elle visait à comparer les réponses données par l'appellant aux renseignements qu'elle avait obtenus auparavant de la bibliothèque du ministère. L'appellant a finalement fourni à la vérificatrice des documents relatifs à la vente des œuvres d'art, dont les deux livrets de reçus faisant état des ventes ainsi qu'un certain nombre d'autres reçus à l'appui de dépenses. Madame Goy-Edwards a emporté ces livres et registres pour examen ultérieur.

Quelques jours après l'entrevue, soit le 15 avril, M. Burke a téléphoné à M^{me} Goy-Edwards pour obtenir une mise à jour sur l'état du dossier. Madame Goy-Edwards l'a mis au courant de ce qui s'était passé à la rencontre du 11 avril et lui a dit qu'elle le tiendrait au courant de l'avancement de la vérification.

À la fin d'avril 1994, M^{me} Goy-Edwards a obtenu un grand nombre des registres et une bonne partie des renseignements demandés à l'appellant. Elle a par la suite procédé à divers calculs pour déterminer si tous les revenus au titre des ventes d'œuvres d'art avaient été correctement déclarés. À l'issue de ces calculs, M^{me} Goy-Edwards a constaté un écart d'approximativement 700 000 \$ entre les revenus gagnés et déclarés de l'appellant au cours des deux années d'imposition en cause. Sur la base de cette constatation, la vérificatrice a conclu que l'appellant avait omis d'importants revenus, ce qui laissait croire à la possibilité d'une fraude et à l'opportunité de prendre d'autres mesures.

Plutôt que de terminer la vérification, M^{me} Goy-Edwards a préparé un « Formulaire T134 », le

19

20

21

22

T134” to refer the matter — along with her entire file, which contained records of all contacts, conversations, and calculations made in respect of the matter — to the Special Investigations Section of Revenue Canada. This latter division was charged in the present case with determining whether further investigation with a view to possible prosecution for tax evasion was merited. The record indicates that, in general, not every referral from the Business Audit Section necessarily results in charges being laid, and that files are on occasion returned to the Business Audit Section after Special Investigations makes a decision not to proceed with a criminal investigation.

23 Goy-Edwards did not attempt to contact the appellant or Burke to advise them that the file was no longer under her control. Two days later, on May 6, the appellant’s son Jim left a telephone message with the auditor, indicating that he would be sending the requested Bank of Montreal statements on the following Monday. The statements were in fact delivered on that date, and were passed on to Special Investigations. Again, the appellant, his son and his accountant were not notified that the appellant’s file had been referred to the investigative section.

24 Inside Special Investigations, the appellant’s file was assigned to investigator Diane Chang. Chang met with Goy-Edwards for one to two hours towards the end of May 1994 in order to discuss the file. At some point shortly thereafter, Chang had to contact Goy-Edwards again in order to clarify certain of the notations contained in the auditor’s file. There may have been one or two conversations of this nature, but there is nothing in the record that would suggest that Chang, or any other investigator, ever instructed or requested Goy-Edwards, under the guise of an audit, to obtain further information from or about the appellant.

25 The investigator then reviewed Goy-Edwards’s files, performed her own calculations and analyses, and gathered some information from other internal sources in order to determine if there were

4 mai 1994, pour renvoyer l’affaire à la Section des enquêtes spéciales de Revenu Canada — avec tout le dossier dans lequel étaient consignés en totalité ses communications, conversations et calculs antérieurs. En l’espèce, cette section s’est vue confié le soin d’examiner s’il y avait lieu de pousser l’enquête en vue d’éventuelles poursuites pour fraude fiscale. Le dossier révèle que, de façon générale, tous les renvois par la Section de la vérification des dossiers d’entreprises ne mènent pas au dépôt d’accusations, et qu’il arrive à l’occasion que des dossiers soient retournés à la Section de la vérification des dossiers d’entreprises lorsque la Section des enquêtes spéciales décide de ne pas procéder à une enquête criminelle.

Madame Goy-Edwards n’a pas tenté de communiquer avec l’appelant ou avec M. Burke pour les informer que le dossier n’était plus sous son contrôle. Deux jours plus tard, le 6 mai, Jim, le fils de l’appelant, a laissé un message vocal à la vérificatrice, lui indiquant qu’il allait envoyer le lundi suivant les relevés demandés de la Banque de Montréal. Ces relevés furent livrés le jour en question et transmis aux Enquêtes spéciales. Encore une fois, l’appelant, son fils et son comptable n’ont pas été informés du renvoi du dossier de l’appelant à la section des enquêtes.

Aux Enquêtes spéciales, le dossier de l’appelant a été confié à l’enquêteur Diane Chang. Vers la fin de mai 1994, M^{me} Chang a rencontré M^{me} Goy-Edwards pendant une à deux heures afin d’examiner le dossier. Peu de temps après, M^{me} Chang a de nouveau dû communiquer avec M^{me} Goy-Edwards pour obtenir des précisions sur certaines des notes contenues dans le dossier de la vérificatrice. Une ou deux conversations de cette nature ont peut-être eu lieu, mais rien au dossier ne donne à croire que M^{me} Chang, ou un autre enquêteur, aurait ordonné ou demandé à M^{me} Goy-Edwards d’obtenir d’autres renseignements de l’appelant ou à son sujet sous le couvert d’une vérification.

L’enquêteur a ensuite examiné les dossiers de M^{me} Goy-Edwards, procédé à ses propres calculs et analyses et recueilli certains renseignements auprès d’autres sources internes pour déterminer s’il

reasonable and probable grounds to obtain a search warrant to further an investigation into tax evasion. In June 1994, Chang determined that such reasonable and probable grounds did exist, and began preparing an Information to Obtain A Search Warrant. For the next several months, Chang worked on the Information to Obtain and sought approval from her supervisors in Special Investigations to attend before an issuing justice. Departmental approval was not granted until November 1994, despite the fact that very little new information was received in the intervening period.

Meanwhile, Burke had been attempting to reach Goy-Edwards to obtain updates on the audit. As a consequence, Goy-Edwards contacted Chang. Goy-Edwards asked what an appropriate response would be. Chang told the auditor “to stall”: she did not want the appellant to discover that his file had been referred to Special Investigation. Contrary to departmental policy, which specifies that all contacts about a file should be recorded on “Forms T2020”, Chang did not record this conversation with Goy-Edwards.

On September 8, Burke again phoned Goy-Edwards to inquire about the file. She told him that she had been unable to make progress with the audit because of an injury; Goy-Edwards later testified that, shortly before that time, she had tumbled hard off of her bicycle, sustaining injuries to her head, torso, and legs. Goy-Edwards did not mention to Burke that she had referred the file to Special Investigations back in May. Burke left the appellant a message on the same day, keeping him abreast of what news the auditor had provided.

Burke left another message for Goy-Edwards on October 21, 1994, while the auditor was out of her office. Upon returning at the beginning of November, Goy-Edwards informed Moriarty that

existait des motifs raisonnables et probables d’obtenir un mandat de perquisition pour mener une enquête relativement à une fraude fiscale. En juin 1994, M^{me} Chang a conclu à l’existence de tels motifs et a commencé à préparer une Dénonciation en vue d’obtenir un mandat de perquisition. Au cours des mois suivants, M^{me} Chang s’est consacrée à la préparation de la dénonciation et a demandé l’approbation de ses superviseurs aux Enquêtes spéciales afin de comparaître devant un juge habilité à décerner un mandat. Elle n’a obtenu cette approbation qu’au mois de novembre 1994, malgré le fait que très peu de nouveaux renseignements ont été reçus dans l’intervalle.

Entre-temps, M. Burke avait tenté de joindre M^{me} Goy-Edwards pour obtenir des nouvelles de la vérification. Madame Goy-Edwards a donc communiqué avec M^{me} Chang et lui a demandé quelle réponse donner. Madame Chang a dit à la vérificatrice de [TRADUCTION] « gagner du temps » : elle ne voulait pas que l’appelant découvre que son dossier avait été renvoyé aux Enquêtes spéciales. En contravention de la politique ministérielle, selon laquelle toutes les communications relatives à un dossier doivent être consignées sur les « Formulaires T2020 », M^{me} Chang a omis de faire état de sa conversation avec M^{me} Goy-Edwards.

Le 8 septembre, M. Burke a de nouveau téléphoné à M^{me} Goy-Edwards pour se renseigner sur l’état du dossier. Elle lui a répondu qu’elle n’avait pas réussi à faire avancer la vérification en raison d’une blessure dont elle avait été victime; M^{me} Goy-Edwards a ultérieurement témoigné que, peu de temps auparavant, elle avait fait une mauvaise chute à bicyclette, se blessant à la tête, au torse et aux jambes. Madame Goy-Edwards n’a pas mentionné à M. Burke qu’elle avait renvoyé le dossier aux Enquêtes spéciales au mois de mai précédent. Le même jour, M. Burke a laissé un message à l’appelant pour le tenir au courant des nouvelles que lui avait communiquées la vérificatrice.

Le 21 octobre 1994, M. Burke a laissé un autre message pour M^{me} Goy-Edwards, qui était alors absente du bureau. Lorsqu’elle est revenue au début de novembre, M^{me} Goy-Edwards a informé

26

27

28

Burke had called. Moriarty, in turn, spoke to the Chief of the Special Investigations Section early on November 2 about how best to handle the issue. They determined, based on departmental policy, that if Goy-Edwards was asked about the file, she would have to “inform the [taxpayer] that the issue has been referred” to Special Investigations.

29 Also on November 2, and very shortly after this discussion, Goy-Edwards returned Burke’s call. The auditor left a message with the accountant’s wife to the effect that she had been out of town and that she “ha[d] nothing to report on the file”. In addition, Goy-Edwards asked that Burke be informed that “the file has been in a holding pattern due to other work demands including other projects”; the auditor later acknowledged that it was a mistake to use these terms to describe the status of the file.

30 Goy-Edwards recorded the details of the November 2 call on a Form T2020, which she then delivered to Chang. Concerned about the message Goy-Edwards had left for Burke, and troubled by the fact that she had personally given Goy-Edwards the instructions to stall, Chang approached her section manager.

31 Chang, the section manager, and the Chief of Special Investigations all met on November 3 to discuss the policy regarding disclosure to the appellant. Departmental policy was confirmed to be that, if Goy-Edwards or any other Revenue Canada official were asked anything about the appellant’s file, that person should explain that the file was in Special Investigations. All parties were aware of the message that Goy-Edwards had left for Burke on the previous day, and the section manager and the chief expressed bewilderment as to why the auditor had spoken as she did. Still, subsequent to this meeting, no remedial steps were

M. Moriarty que M. Burke avait téléphoné. Tôt dans la journée du 2 novembre, M. Moriarty a parlé au chef de la Section des enquêtes spéciales pour lui demander quelle serait la meilleure façon d’agir dans les circonstances. Sur le fondement de la politique ministérielle, ils ont convenu que M^{me} Goy-Edwards devrait, en réponse à une demande de renseignements au sujet du dossier, [TRADUCTION] « informer [le contribuable] que la question avait été renvoyée » aux Enquêtes spéciales.

Également le 2 novembre, très peu de temps après la discussion en question, M^{me} Goy-Edwards a rappelé M. Burke. La vérificatrice a laissé un message à l’épouse du comptable, l’informant qu’elle s’était absentée de la ville et qu’elle [TRADUCTION] « n’a[vait] rien à signaler relativement au dossier ». En outre, M^{me} Goy-Edwards a demandé à ce que M. Burke soit informé que [TRADUCTION] « le dossier était en suspens en raison d’autres contraintes de travail, y compris d’autres projets »; la vérificatrice a plus tard reconnu qu’elle avait fait une erreur en utilisant ces termes pour décrire l’état du dossier.

Madame Goy-Edwards a consigné les détails de la conversation téléphonique du 2 novembre sur un formulaire T2020 qu’elle a ensuite remis à M^{me} Chang. Préoccupée par le message que M^{me} Goy-Edwards avait laissé à M. Burke et troublée par le fait qu’elle avait personnellement donné à M^{me} Goy-Edwards la directive de gagner du temps, M^{me} Chang est allée voir son chef de section.

Madame Chang, le chef de section et le chef des Enquêtes spéciales se sont rencontrés le 3 novembre pour discuter de la politique applicable concernant la divulgation de renseignements à l’appellant. Il fut alors confirmé que la politique ministérielle exigeait que quiconque (M^{me} Goy-Edwards ou tout autre fonctionnaire de Revenu Canada) recevrait une demande de renseignements au sujet du dossier de l’appellant explique que le dossier avait été confié aux Enquêtes spéciales. Toutes les personnes présentes étaient au courant du message que M^{me} Goy-Edwards avait laissé à M. Burke la veille; le chef de section et le chef des Enquêtes spéciales se sont dit

taken to advise either Burke or the appellant of the file's transfer.

On November 23, 1994, Chang swore the Information to Obtain before Fradsham Prov. Ct. J. in Calgary. Chang based her grounds for belief that the appellant had committed offences, in part, upon analyses that she had conducted from the books and records that the appellant had provided to Goy-Edwards at the April 11 meeting.

A warrant was issued under s. 487 of the *Criminal Code*, R.S.C. 1985, c. C-46, authorizing searches of the appellant's residence, Burke's residence (place of business), and the Calgary office of Revenue Canada (in order to seize the books and records that Goy-Edwards had borrowed from the appellant during the April 11 meeting). The warrant was executed at all three locations on November 29. The fruit of the searches ultimately served as a substantial portion of the respondent Crown's evidence at the appellant's trial.

In early 1995, Chang drew up requirement letters pursuant to s. 231.2(1) of the ITA. These were issued to the appellant's various banking institutions, which complied with the requirements and provided Chang with the documentation which she sought.

The appellant was brought to trial on three counts of making false or deceptive statements in an income tax return (s. 239(1)(a) of the ITA) and two counts of wilfully evading or attempting to evade payment of taxes (s. 239(1)(d) of the ITA). The respondent sought to tender documents seized pursuant to the warrant. The appellant objected, and two separate *voir dire*s were held to determine the admissibility of the documents.

Coincidentally, the issuing justice, Judge Fradsham, was also the trial judge. He felt that the audit had effectively become an investigation as

stupéfaits que la vérificatrice ait agi ainsi. Malgré tout, aucune mesure n'a été prise à la suite de cette rencontre pour informer M. Burke ou l'appelant du transfert du dossier.

Le 23 novembre 1994, M^{me} Chang a présenté sous serment la Dénonciation en vue d'obtenir un mandat de perquisition au juge Fradsham de la Cour provinciale à Calgary. Ses motifs de croire que l'appelant avait commis des infractions s'appuyaient en partie sur des analyses auxquelles elle avait procédé à partir des livres et registres que l'appelant avait remis à M^{me} Goy-Edwards lors de la rencontre du 11 avril.

Un mandat a été décerné en vertu de l'art. 487 du *Code criminel*, L.R.C. 1985, ch. C-46; il autorisait des perquisitions à la résidence de l'appelant, à la résidence (lieu d'affaires) de M. Burke et au bureau de Revenu Canada à Calgary (afin d'y saisir les livres et registres que M^{me} Goy-Edwards avait empruntés à l'appelant lors de la rencontre du 11 avril). Le mandat a été exécuté aux trois endroits le 29 novembre. Le produit de ces perquisitions constitue une partie importante de la preuve que le ministère public intimé a finalement produite au procès de l'appelant.

Au début de 1995, M^{me} Chang a rédigé des demandes péremptoires en conformité avec le par. 231.2(1) de la LIR. Ces demandes ont été faites aux diverses institutions bancaires de l'appelant; ces dernières y ont obtempéré et ont fourni à M^{me} Chang les documents qu'elle avait demandés.

L'appelant a subi son procès relativement à trois chefs l'accusant d'avoir fait des déclarations fausses ou trompeuses dans une déclaration de revenu (al. 239(1)(a) de la LIR) et à deux chefs alléguant qu'il avait volontairement éludé ou tenté d'éluder le paiement d'un impôt (al. 239(1)(d) de la LIR). L'intimée a voulu produire les documents saisis en exécution du mandat. L'appelant s'y est opposé; on a tenu deux *voir-dire* distincts pour déterminer l'admissibilité des documents.

Par coïncidence, le juge Fradsham, qui avait décerné le mandat, a également présidé le procès. Selon lui, la vérification était effectivement devenue

32

33

34

35

36

of March 16, 1994, and excluded all information obtained by ss. 231.1(1) and 231.2(1) from that day forward: (1997), 195 A.R. 251 (Prov. Ct.) and (1997), 204 A.R. 123 (Prov. Ct.). Judge Fradsham granted the appellant's motion for a directed verdict of acquittal on August 7, 1997. The respondent's appeal to the Court of Queen's Bench of Alberta was successful, and a new trial was ordered: (1998), 225 A.R. 225. The Court of Appeal of Alberta dismissed a further appeal, and affirmed the summary conviction appeal judge's order for a new trial: (2000), 271 A.R. 263. The appellant was granted leave to appeal to this Court on May 17, 2001: [2001] 1 S.C.R. xii.

II. Relevant Statutory and Constitutional Provisions

37 *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.)

231.1 (1) An authorized person may, at all reasonable times, for any purpose related to the administration or enforcement of this Act,

(a) inspect, audit or examine the books and records of a taxpayer and any document of the taxpayer or of any other person that relates or may relate to the information that is or should be in the books or records of the taxpayer or to any amount payable by the taxpayer under this Act, and

(b) examine property in an inventory of a taxpayer and any property or process of, or matter relating to, the taxpayer or any other person, an examination of which may assist the authorized person in determining the accuracy of the inventory of the taxpayer or in ascertaining the information that is or should be in the books or records of the taxpayer or any amount payable by the taxpayer under this Act,

and for those purposes the authorized person may

(c) subject to subsection (2), enter into any premises or place where any business is carried on, any property is kept, anything is done in connection with any business or any books or records are or should be kept, and

une enquête le 16 mars 1994 et il a exclu tous les renseignements obtenus à partir de cette date au moyen des par. 231.1(1) et 231.2(1) : (1997), 195 A.R. 251 (C. prov.) et (1997), 204 A.R. 123 (C. prov.). Le 7 août 1997, le juge Fradsham a accueilli la requête de l'appelant sollicitant un verdict imposé d'acquiescement. L'intimée a eu gain de cause en appel auprès de la Cour du Banc de la Reine de l'Alberta, et cette dernière a ordonné la tenue d'un nouveau procès : (1998), 225 A.R. 225. La Cour d'appel de l'Alberta a rejeté l'appel de cette décision et confirmé l'ordonnance de nouveau procès rendue par le juge d'appel des poursuites sommaires : (2000), 271 A.R. 263. L'appelant a obtenu l'autorisation de former un pourvoi devant notre Cour le 17 mai 2001 : [2001] 1 R.C.S. xii.

II. Les dispositions législatives et constitutionnelles pertinentes

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.)

231.1 (1) Une personne autorisée peut, à tout moment raisonnable, pour l'application et l'exécution de la présente loi, à la fois :

a) inspecter, vérifier ou examiner les livres et registres d'un contribuable ainsi que tous documents du contribuable ou d'une autre personne qui se rapportent ou peuvent se rapporter soit aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer, soit à tout montant payable par le contribuable en vertu de la présente loi;

b) examiner les biens à porter à l'inventaire d'un contribuable, ainsi que tout bien ou tout procédé du contribuable ou d'une autre personne ou toute matière concernant l'un ou l'autre, dont l'examen peut aider la personne autorisée à établir l'exactitude de l'inventaire du contribuable ou à contrôler soit les renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer, soit tout montant payable par le contribuable en vertu de la présente loi;

à ces fins, la personne autorisée peut :

c) sous réserve du paragraphe (2), pénétrer dans un lieu où est exploitée une entreprise, est gardé un bien, est faite une chose en rapport avec une entreprise ou sont tenus ou devraient l'être des livres ou registres;

(d) require the owner or manager of the property or business and any other person on the premises or place to give the authorized person all reasonable assistance and to answer all proper questions relating to the administration or enforcement of this Act and, for that purpose, require the owner or manager to attend at the premises or place with the authorized person.

(2) Where any premises or place referred to in paragraph (1)(c) is a dwelling-house, an authorized person may not enter that dwelling-house without the consent of the occupant except under the authority of a warrant under subsection (3).

(3) Where, on *ex parte* application by the Minister, a judge is satisfied by information on oath that

(a) there are reasonable grounds to believe that a dwelling-house is a premises or place referred to in paragraph (1)(c),

(b) entry into the dwelling-house is necessary for any purpose relating to the administration or enforcement of this Act, and

(c) entry into the dwelling-house has been, or there are reasonable grounds to believe that entry will be, refused,

the judge may issue a warrant authorizing an authorized person to enter the dwelling-house subject to such conditions as are specified in the warrant but, where the judge is not satisfied that entry into the dwelling-house is necessary for any purpose relating to the administration or enforcement of this Act, the judge may

(d) order the occupant of the dwelling-house to provide to an authorized person reasonable access to any document or property that is or should be kept in the dwelling-house, and

(e) make such other order as is appropriate in the circumstances to carry out the purposes of this Act,

to the extent that access was or may be expected to be refused and that the document or property is or may be expected to be kept in the dwelling-house.

231.2 (1) Notwithstanding any other provision of this Act, the Minister may, subject to subsection (2), for any purpose related to the administration or enforcement of this Act, by notice served personally or by registered or certified mail, require that any person provide, within such reasonable time as is stipulated in the notice,

d) requérir le propriétaire, ou la personne ayant la gestion, du bien ou de l'entreprise ainsi que toute autre personne présente sur les lieux de lui fournir toute l'aide raisonnable et de répondre à toutes les questions pertinentes à l'application et l'exécution de la présente loi et, à cette fin, requérir le propriétaire, ou la personne ayant la gestion, de l'accompagner sur les lieux.

(2) Lorsque le lieu mentionné à l'alinéa (1)c) est une maison d'habitation, une personne autorisée ne peut y pénétrer sans la permission de l'occupant, à moins d'y être autorisée par un mandat décerné en vertu du paragraphe (3).

(3) Sur requête *ex parte* du ministre, le juge saisi peut décerner un mandat qui autorise une personne autorisée à pénétrer dans une maison d'habitation aux conditions précisées dans le mandat, s'il est convaincu, sur dénonciation sous serment, de ce qui suit :

a) il existe des motifs raisonnables de croire que la maison d'habitation est un lieu mentionné à l'alinéa (1)c);

b) il est nécessaire d'y pénétrer pour l'application ou l'exécution de la présente loi;

c) un refus d'y pénétrer a été opposé, ou il existe des motifs raisonnables de croire qu'un tel refus sera opposé.

Dans la mesure où un refus de pénétrer dans la maison d'habitation a été opposé ou pourrait l'être et où des documents ou biens sont gardés dans la maison d'habitation ou pourraient l'être, le juge qui n'est pas convaincu qu'il est nécessaire de pénétrer dans la maison d'habitation pour l'application ou l'exécution de la présente loi peut ordonner à l'occupant de la maison d'habitation de permettre à une personne autorisée d'avoir raisonnablement accès à tous documents ou biens qui sont gardés dans la maison d'habitation ou devraient y être gardés et rendre toute autre ordonnance indiquée en l'espèce pour l'application de la présente loi.

231.2 (1) Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, sous réserve du paragraphe (2) et, pour l'application et l'exécution de la présente loi, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, exiger d'une personne, dans le délai raisonnable que précise l'avis :

(a) any information or additional information, including a return of income or a supplementary return; or

(b) any document.

231.3 (1) A judge may, on *ex parte* application by the Minister, issue a warrant in writing authorizing any person named therein to enter and search any building, receptacle or place for any document or thing that may afford evidence as to the commission of an offence under this Act and to seize the document or thing and, as soon as practicable, bring it before, or make a report in respect of it to, the judge or, where the judge is unable to act, another judge of the same court to be dealt with by the judge in accordance with this section.

(2) An application under subsection (1) shall be supported by information on oath establishing the facts on which the application is based.

(3) A judge may issue the warrant referred to in subsection (1) where the judge is satisfied that there are reasonable grounds to believe that

(a) an offence under this Act was committed;

(b) a document or thing that may afford evidence of the commission of the offence is likely to be found; and

(c) the building, receptacle or place specified in the application is likely to contain such a document or thing.

(4) A warrant issued under subsection (1) shall refer to the offence for which it is issued, identify the building, receptacle or place to be searched and the person alleged to have committed the offence and it shall be reasonably specific as to any document or thing to be searched for and seized.

(5) Any person who executes a warrant under subsection (1) may seize, in addition to the document or thing referred to in that subsection, any other document or thing that the person believes on reasonable grounds affords evidence of the commission of an offence under this Act and shall as soon as practicable bring the document or thing before, or make a report in respect thereof to, the judge who issued the warrant or, where the judge is unable to act, another judge of the same court to be dealt with by the judge in accordance with this section.

a) qu'elle fournisse tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire, y compris une déclaration de revenu ou une déclaration supplémentaire;

b) qu'elle produise des documents.

231.3 (1) Sur requête *ex parte* du ministre, un juge peut décerner un mandat écrit qui autorise toute personne qui y est nommée à pénétrer dans tout bâtiment, contenant ou endroit et y perquisitionner pour y chercher des documents ou choses qui peuvent constituer des éléments de preuve de la perpétration d'une infraction à la présente loi, à saisir ces documents ou choses et, dès que matériellement possible, soit à les apporter au juge ou, en cas d'incapacité de celui-ci, à un autre juge du même tribunal, soit à lui en faire rapport, pour que le juge en dispose conformément au présent article.

(2) La requête visée au paragraphe (1) doit être appuyée par une dénonciation sous serment qui expose les faits au soutien de la requête.

(3) Le juge saisi de la requête peut décerner le mandat mentionné au paragraphe (1) s'il est convaincu qu'il existe des motifs raisonnables de croire ce qui suit :

a) une infraction prévue par la présente loi a été commise;

b) des documents ou choses qui peuvent constituer des éléments de preuve de la perpétration de l'infraction seront vraisemblablement trouvés;

c) le bâtiment, contenant ou endroit précisé dans la requête contient vraisemblablement de tels documents ou choses.

(4) Un mandat décerné en vertu du paragraphe (1) doit indiquer l'infraction pour laquelle il est décerné, dans quel bâtiment, contenant ou endroit perquisitionner ainsi que la personne à qui l'infraction est imputée. Il doit donner suffisamment de précisions sur les documents ou choses à chercher et à saisir.

(5) Quiconque exécute un mandat décerné en vertu du paragraphe (1) peut saisir, outre les documents ou choses mentionnés à ce paragraphe, tous autres documents ou choses qu'il croit, pour des motifs raisonnables, constituer des éléments de preuve de la perpétration d'une infraction à la présente loi. Il doit, dès que matériellement possible, soit apporter ces documents ou choses au juge qui a décerné le mandat ou, en cas d'incapacité de celui-ci, à un autre juge du même tribunal, soit lui en faire rapport, pour que le juge en dispose conformément au présent article.

(6) Subject to subsection (7), where any document or thing seized under subsection (1) or (5) is brought before a judge or a report in respect thereof is made to a judge, the judge shall, unless the Minister waives retention, order that it be retained by the Minister, who shall take reasonable care to ensure that it is preserved until the conclusion of any investigation into the offence in relation to which the document or thing was seized or until it is required to be produced for the purposes of a criminal proceeding.

(7) Where any document or thing seized under subsection (1) or (5) is brought before a judge or a report in respect thereof is made to a judge, the judge may, of the judge's own motion or on summary application by a person with an interest in the document or thing on three clear days notice of application to the Deputy Attorney General of Canada, order that the document or thing be returned to the person from whom it was seized or the person who is otherwise legally entitled thereto if the judge is satisfied that the document or thing

(a) will not be required for an investigation or a criminal proceeding; or

(b) was not seized in accordance with the warrant or this section.

(8) The person from whom any document or thing is seized pursuant to this section is entitled, at all reasonable times and subject to such reasonable conditions as may be imposed by the Minister, to inspect the document or thing and to obtain one copy of the document at the expense of the Minister.

239. (1) Every person who has

(a) made, or participated in, assented to or acquiesced in the making of, false or deceptive statements in a return, certificate, statement or answer filed or made as required by or under this Act or a regulation,

(b) to evade payment of a tax imposed by this Act, destroyed, altered, mutilated, secreted or otherwise disposed of the records or books of account of a taxpayer,

(c) made, or assented to or acquiesced in the making of, false or deceptive entries, or omitted, or assented to or acquiesced in the omission, to enter a material particular, in records or books of account of a taxpayer,

(d) wilfully, in any manner, evaded or attempted to evade compliance with this Act or payment of taxes imposed by this Act, or

(6) Sous réserve du paragraphe (7), lorsque des documents ou choses saisis en vertu du paragraphe (1) ou (5) sont apportés à un juge ou qu'il en est fait rapport à un juge, ce juge ordonne que le ministre les retienne sauf si celui-ci y renonce. Le ministre qui retient des documents ou choses doit en prendre raisonnablement soin pour s'assurer de leur conservation jusqu'à la fin de toute enquête sur l'infraction en rapport avec laquelle les documents ou choses ont été saisis ou jusqu'à ce que leur production soit exigée dans le cadre d'une procédure criminelle.

(7) Le juge à qui des documents ou choses saisis en vertu du paragraphe (1) ou (5) sont apportés ou à qui il en est fait rapport peut, d'office ou sur requête sommaire d'une personne ayant un droit sur ces documents ou choses avec avis au sous-procureur général du Canada trois jours francs avant qu'il y soit procédé, ordonner que ces documents ou choses soient restitués au saisi ou à la personne qui y a légalement droit par ailleurs, s'il est vaincu que ces documents ou choses :

a) soit ne seront pas nécessaires à une enquête ou à une procédure criminelle;

b) soit n'ont pas été saisis conformément au mandat ou au présent article.

(8) Le saisi a le droit, à tout moment raisonnable et aux conditions raisonnables que peut imposer le ministre, d'examiner les documents ou choses saisis conformément au présent article et d'obtenir reproduction des documents aux frais du ministre en une seule copie.

239. (1) Toute personne qui, selon le cas :

a) a fait des déclarations fausses ou trompeuses, ou a participé, consenti ou acquiescé à leur énonciation dans une déclaration, un certificat, un état ou une réponse produits, présentés ou faits en vertu de la présente loi ou de son règlement;

b) a, pour éluder le paiement d'un impôt établi par la présente loi, détruit, altéré, mutilé, caché les registres ou livres de comptes d'un contribuable ou en a disposé autrement;

c) a fait des inscriptions fausses ou trompeuses, ou a consenti ou acquiescé à leur accomplissement, ou a omis, ou a consenti ou acquiescé à l'omission d'inscrire un détail important dans les registres ou livres de comptes d'un contribuable;

d) a, volontairement, de quelque manière, éludé ou tenté d'éluder l'observation de la présente loi ou le paiement d'un impôt établi en vertu de cette loi;

(e) conspired with any person to commit an offence described in paragraphs (a) to (d),

is guilty of an offence and, in addition to any penalty otherwise provided, is liable on summary conviction to

(f) a fine of not less than 50%, and not more than 200%, of the amount of the tax that was sought to be evaded, or

(g) both the fine described in paragraph (f) and imprisonment for a term not exceeding 2 years.

(2) Every person who is charged with an offence described in subsection (1) may, at the election of the Attorney General of Canada, be prosecuted on indictment and, if convicted, is, in addition to any penalty otherwise provided, liable to

(a) a fine of not less than 100%, and not more than 200%, of the amount of the tax that was sought to be evaded; and

(b) imprisonment for a term not exceeding 5 years.

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

(a) knowingly provide, or knowingly allow to be provided, to any person any taxpayer information;

(b) knowingly allow any person to have access to any taxpayer information; or

(c) knowingly use any taxpayer information otherwise than in the course of the administration or enforcement of this Act, the *Canada Pension Plan* or the *Unemployment Insurance Act* or for the purpose for which it was provided under this section.

(2) Notwithstanding any other Act of Parliament or other law, no official shall be required, in connection with any legal proceedings, to give or produce evidence relating to any taxpayer information.

(3) Subsections (1) and (2) do not apply in respect of

(a) criminal proceedings, either by indictment or on summary conviction, that have been commenced by the laying of an information or the preferring of an indictment, under an Act of Parliament; or

e) a conspiré avec une personne pour commettre une infraction visée aux alinéas a) à d),

commet une infraction et, en plus de toute autre pénalité prévue par ailleurs, encourt, sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire :

f) soit une amende de 50 % à 200 % de l'impôt que cette personne a tenté d'éluider;

g) soit à la fois l'amende prévue à l'alinéa f) et un emprisonnement d'au plus 2 ans.

(2) Toute personne accusée d'une infraction visée au paragraphe (1) peut, au choix du procureur général du Canada, être poursuivie par voie de mise en accusation et, si elle est déclarée coupable, encourt, outre toute pénalité prévue par ailleurs :

a) d'une part, une amende de 100 % à 200 % de l'impôt que cette personne a tenté d'éluider;

b) d'autre part, un emprisonnement maximal de cinq ans.

241. (1) Sauf autorisation prévue au présent article, il est interdit à un fonctionnaire :

a) de fournir sciemment à quiconque un renseignement confidentiel ou d'en permettre sciemment la prestation;

b) de permettre sciemment à quiconque d'avoir accès à un renseignement confidentiel;

c) d'utiliser sciemment un renseignement confidentiel autrement que dans le cadre de l'application ou de l'exécution de la présente loi, du *Régime de pensions du Canada* ou de la *Loi sur l'assurance-chômage*, ou à une autre fin que celle pour laquelle il a été fourni en application du présent article.

(2) Malgré toute autre loi ou règle de droit, nul fonctionnaire ne peut être requis, dans le cadre d'une procédure judiciaire, de témoigner, ou de produire quoi que ce soit, relativement à un renseignement confidentiel.

(3) Les paragraphes (1) et (2) ne s'appliquent :

a) ni aux poursuites criminelles, sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire ou sur acte d'accusation, engagées par le dépôt d'une dénonciation ou d'un acte d'accusation, en vertu d'une loi fédérale;

(b) any legal proceedings relating to the administration or enforcement of this Act, the *Canada Pension Plan* or the *Unemployment Insurance Act* or any other Act of Parliament or law of a province that provides for the imposition or collection of a tax or duty.

b) ni aux procédures judiciaires ayant trait à l'application ou à l'exécution de la présente loi, du *Régime de pensions du Canada* ou de la *Loi sur l'assurance-chômage* ou de toute autre loi fédérale ou provinciale qui prévoit l'imposition ou la perception d'un impôt, d'une taxe ou d'un droit.

(4) An official may

(a) provide to any person taxpayer information that can reasonably be regarded as necessary for the purposes of the administration or enforcement of this Act, the *Canada Pension Plan* or the *Unemployment Insurance Act*, solely for that purpose;

(b) provide to any person taxpayer information that can reasonably be regarded as necessary for the purposes of determining any tax, interest, penalty or other amount that is or may become payable by the person, or any refund or tax credit to which the person is or may become entitled, under this Act or any other amount that is relevant for the purposes of that determination;

(4) Un fonctionnaire peut :

a) fournir à une personne un renseignement confidentiel qu'il est raisonnable de considérer comme nécessaire à l'application ou à l'exécution de la présente loi, du *Régime de pensions du Canada* ou de la *Loi sur l'assurance-chômage*, mais uniquement à cette fin;

b) fournir à une personne un renseignement confidentiel qu'il est raisonnable de considérer comme nécessaire à la détermination de quelque impôt, intérêt, pénalité ou autre montant payable par la personne, ou pouvant le devenir, ou de quelque crédit d'impôt ou remboursement auquel elle a droit, ou pourrait avoir droit, en vertu de la présente loi, ou de tout autre montant à prendre en compte dans une telle détermination;

(5) An official may provide taxpayer information relating to a taxpayer

(a) to the taxpayer; and

(b) with the consent of the taxpayer, to any other person.

(5) Un fonctionnaire peut fournir un renseignement confidentiel :

a) au contribuable en cause;

b) à toute autre personne, avec le consentement du contribuable en cause.

Canadian Charter of Rights and Freedoms

7. Everyone has the right to life, liberty and security of the person and the right not to be deprived thereof except in accordance with the principles of fundamental justice.

8. Everyone has the right to be secure against unreasonable search or seizure.

24. (1) Anyone whose rights or freedoms, as guaranteed by this Charter, have been infringed or denied may apply to a court of competent jurisdiction to obtain such remedy as the court considers appropriate and just in the circumstances.

(2) Where, in proceedings under subsection (1), a court concludes that evidence was obtained in a manner that infringed or denied any rights or freedoms guaranteed by this Charter, the evidence shall be excluded if it

Charte canadienne des droits et libertés

7. Chacun a droit à la vie, à la liberté et à la sécurité de sa personne; il ne peut être porté atteinte à ce droit qu'en conformité avec les principes de justice fondamentale.

8. Chacun a droit à la protection contre les fouilles, les perquisitions ou les saisies abusives.

24. (1) Toute personne, victime de violation ou de négation des droits ou libertés qui lui sont garantis par la présente charte, peut s'adresser à un tribunal compétent pour obtenir la réparation que le tribunal estime convenable et juste eu égard aux circonstances.

(2) Lorsque, dans une instance visée au paragraphe (1), le tribunal a conclu que des éléments de preuve ont été obtenus dans des conditions qui portent atteinte aux droits ou libertés garantis par la présente charte, ces

is established that, having regard to all the circumstances, the admission of it in the proceedings would bring the administration of justice into disrepute.

III. Judicial History

A. *Provincial Court of Alberta — Criminal Division* (1997), 195 A.R. 251 (First voir dire)

38 Judge Fradsham's extensive reasons were issued on February 25, 1997. Applying the "predominant purpose" test enunciated in *British Columbia Securities Commission v. Branch*, [1995] 2 S.C.R. 3, he concluded at para. 50 that, during the April 11 meeting, Goy-Edwards was "seeking out confirmatory proof of her opinion that this was a matter of serious underreporting of income which should be prosecutorially [*sic*] pursued by Special Investigations". In his view, she was conducting an investigation, and not a mere audit.

39 Following *R. v. Norway Insulation Inc.* (1995), 23 O.R. (3d) 432 (Gen. Div.), Judge Fradsham held that s. 8 of the *Charter* precludes the use of s. 231.1(1) powers to further an investigation, in contradistinction to an audit. When an investigation of s. 239 offences is underway, the taxpayer who is the object of the investigation is entitled to exercise his or her right to silence. In this case, the appellant had been told that an audit was underway, and Judge Fradsham therefore took him to have been labouring under the presumption that he was obliged to co-operate. The failure to caution the appellant on that occasion violated his rights under s. 7 of the *Charter*. The statements and documents obtained at the meeting were therefore "tainted", and reference to them in the Information to Obtain had to be removed. Judge Fradsham also excised certain paragraphs from the Information to Obtain on the basis of the fact that they were erroneous. What remained, in Judge Fradsham's opinion, did not provide "reasonable grounds to believe that in the place sought to be searched there are things that will afford evidence of the commission of an offence" (para. 106). As a result, the execution of the search and seizure violated the appellant's s. 8

éléments de preuve sont écartés s'il est établi, eu égard aux circonstances, que leur utilisation est susceptible de déconsidérer l'administration de la justice.

III. Historique des procédures judiciaires

A. *Cour provinciale de l'Alberta — Division criminelle* (1997), 195 A.R. 251 (premier voir-dire)

Le 25 février 1997, le juge Fradsham a déposé des motifs étoffés. Appliquant le critère de l'« objet prédominant » formulé dans l'arrêt *British Columbia Securities Commission c. Branch*, [1995] 2 R.C.S. 3, le juge a conclu, au par. 50, qu'au cours de la rencontre du 11 avril, M^{me} Goy-Edwards [TRADUCTION] « cherchait à obtenir la confirmation de ce qui, selon elle, constituait un grave manque à déclarer relativement auquel les Enquêtes spéciales devraient engager des poursuites ». De l'avis du juge, M^{me} Goy-Edwards procédait alors à une enquête et non à une simple vérification.

Appliquant la décision *R. c. Norway Insulation Inc.* (1995), 23 O.R. (3d) 432 (Div. gén.), le juge Fradsham a affirmé que l'art. 8 de la *Charte* empêche l'exercice des pouvoirs prévus au par. 231.1(1) pour effectuer une enquête par opposition à une vérification. Lorsque se déroule une enquête relativement à des infractions prévues à l'art. 239, le contribuable visé peut exercer son droit de garder le silence. En l'espèce, on avait dit à l'appellant que l'on procédait à une vérification et le juge Fradsham a donc tenu pour acquis que l'appellant avait présumé qu'il était tenu de coopérer. L'omission de mettre l'appellant en garde lors de cette rencontre portait atteinte aux droits que lui garantit l'art. 7 de la *Charte*. Les déclarations et les documents obtenus lors de la rencontre étaient donc « viciés » et il fallait en exclure toute mention dans la Dénonciation en vue d'obtenir un mandat de perquisition. Le juge Fradsham a de plus retranché certains paragraphes de la Dénonciation en vue d'obtenir un mandat de perquisition parce qu'ils comportaient des erreurs. De l'avis du juge Fradsham, ce qui restait ne donnait pas [TRADUCTION] « des motifs raisonnables de croire que dans le lieu où l'on veut perquisitionner se trouvent des choses qui constitueront des éléments

Charter rights. Judge Fradsham excluded the evidence under s. 24(2) of the *Charter*.

B. *Provincial Court of Alberta — Criminal Division* (1997), 204 A.R. 123 (Second *voir dire*)

A second *voir dire* was held in June 1997, to determine the admissibility of the banking records obtained by the requirement letters. On this occasion, Judge Fradsham held that the audit had effectively become an investigation as of March 16, 1994, since by that date, “Ms. Goy-Edwards had already arranged for her supervisor to attend the April 11 meeting” (para. 5). In his view, Revenue Canada was unable to rely upon its “audit tools” from that day forward. Judge Fradsham found that all banking information obtained by way of s. 231.2(1) after March 16 should be excluded pursuant to s. 24(2) of the *Charter*.

C. *Court of Queen’s Bench of Alberta* (1998), 225 A.R. 225

Subsequent to Judge Fradsham’s granting a directed verdict of acquittal, the respondent sought to appeal this ruling, along with the earlier evidentiary rulings, to the Court of Queen’s Bench. In an oral judgment, the summary conviction appeal judge held that only the appellant’s utterances from the April 11 meeting should have been excluded from the Information to Obtain. Lutz J. found, at para. 12, that the other evidence (i.e., the banking documents, sales books, etc.), was “to a great extent already in the possession of the [respondent].” Excising the tainted allegations from the Information to Obtain, he found that the search warrant was still validly issued; therefore, no s. 8 breach occurred.

de preuve de la perpétration d’une infraction » (par. 106). C’est pourquoi l’exécution de la perquisition et de la saisie allait à l’encontre des droits que l’art. 8 garantit à l’appelant. Le juge Fradsham a écarté les éléments de preuve en application du par. 24(2) de la *Charte*.

B. *Cour provinciale de l’Alberta — Division criminelle* (1997), 204 A.R. 123 (deuxième *voir-dire*)

En juin 1997, on a tenu un deuxième *voir-dire* pour établir l’admissibilité des registres bancaires obtenus à la suite des demandes péremptoires. Le juge Fradsham a alors décidé que la vérification était effectivement devenue une enquête le 16 mars 1994 puisqu’à ce moment, [TRADUCTION] « M^{me} Goy-Edwards avait déjà pris des dispositions pour que son superviseur puisse assister à la rencontre du 11 avril » (par. 5). De l’avis du juge, à partir de ce moment-là, Revenu Canada ne pouvait plus avoir recours à ses [TRADUCTION] « mécanismes de vérification ». Le juge Fradsham a conclu que tous les renseignements bancaires obtenus au moyen du par. 231.2(1) après le 16 mars devaient être écartés en application du par. 24(2) de la *Charte*.

C. *Cour du Banc de la Reine de l’Alberta* (1998), 225 A.R. 225

L’intimée a formé un appel à la Cour du Banc de la Reine contre la décision du juge Fradsham d’accorder un verdict imposé d’acquiescement et ses décisions antérieures concernant la preuve. Dans un jugement rendu oralement, le juge d’appel des poursuites sommaires a conclu que seules les déclarations faites lors de la rencontre du 11 avril devaient être exclues de la Dénonciation en vue d’obtenir un mandat de perquisition. Au paragraphe 12 de ses motifs, le juge Lutz a précisé que les autres éléments de preuve (les documents bancaires, les registres de ventes, etc.) se trouvaient [TRADUCTION] « déjà en grande partie en possession de [l’intimée] ». Même après avoir retranché les allégations viciées de la Dénonciation en vue d’obtenir un mandat de perquisition, le juge a conclu que le mandat de perquisition avait été validement décerné; il n’y avait donc pas eu violation de l’art. 8.

40

41

42 Lutz J. did, however, uphold Judge Fradsham's ruling on the bank statements obtained pursuant to the requirements, as well as his ruling on the application of s. 24(2) of the *Charter*.

D. *Court of Appeal of Alberta* (2000), 271 A.R. 263

43 Berger J.A., for the court, affirmed the summary conviction appeal judge's order for a new trial. He held that only the appellant's statements ought to have been excluded from the Information to Obtain, pursuant to s. 7 of the *Charter*. The other documents and records were not "derivative evidence", and were admissible. Berger J.A. also upheld the warrant on amplification and found no s. 8 breach. He declined to find that the s. 7 breach was so egregious as to warrant excluding the evidence obtained by the searches under s. 24(2) of the *Charter*.

IV. Issues

44 This appeal raises the following specific issues:

1. Did the Court of Appeal of Alberta err in ruling the April 11, 1994 oral statements inadmissible?
2. Did the Court of Appeal of Alberta err in admitting the documents given to the auditors on April 11, 1994?
3. Did the Court of Appeal of Alberta err in finding that amplification saved the search warrant?
4. Should the banking records obtained under s. 231.2 of the ITA be excluded?

The respondent concedes the third issue, in light of *R. v. Araujo*, [2000] 2 S.C.R. 992, 2000 SCC 65. And in our analysis, we have melded the others for the purposes of discussion.

Toutefois, le juge Lutz a confirmé la décision du juge Fradsham quant aux relevés bancaires obtenus en exécution des demandes péremptoires ainsi que celle portant sur l'application du par. 24(2) de la *Charte*.

D. *Cour d'appel de l'Alberta* (2000), 271 A.R. 263

Le juge Berger, s'exprimant au nom de la cour, a confirmé l'ordonnance de nouveau procès rendue par le juge d'appel des poursuites sommaires. À son avis, seules les déclarations de l'appelant auraient dû être exclues de la Dénonciation en vue d'obtenir un mandat de perquisition, en conformité avec l'art. 7 de la *Charte*. Les autres documents et registres ne constituaient pas une [TRADUCTION] « preuve dérivée » et étaient admissibles. Le juge Berger a également confirmé le mandat sur amplification et conclu à l'absence de violation de l'art. 8. Il a refusé de statuer que la gravité de la contravention à l'art. 7 justifiait d'écarter, en application du par. 24(2) de la *Charte*, les éléments de preuve obtenus lors des perquisitions.

IV. Les questions en litige

Le présent pourvoi soulève les questions suivantes :

1. La Cour d'appel de l'Alberta a-t-elle commis une erreur en statuant que les déclarations orales du 11 avril 1994 étaient inadmissibles?
2. La Cour d'appel de l'Alberta a-t-elle commis une erreur en admettant les documents remis aux vérificateurs le 11 avril 1994?
3. La Cour d'appel de l'Alberta a-t-elle commis une erreur en affirmant que le mandat de perquisition avait été validé par l'amplification?
4. Y a-t-il lieu d'exclure les registres bancaires obtenus en vertu de l'art. 231.2 de la LIR?

À la lumière de l'arrêt *R. c. Araujo*, [2000] 2 R.C.S. 992, 2000 CSC 65, l'intimée concède la troisième question. Dans notre analyse, nous avons fusionné les autres questions pour fins d'examen.

V. Analysis

The determination of this appeal will turn on the overarching questions set out in the first paragraph of these reasons. Is there an audit/investigation distinction under the ITA? Where is the line between the two functions drawn? To what extent do taxpayers under investigation for ITA offences benefit from the principle against self-incrimination under s. 7 of the *Charter*? Is a s. 8 violation made out where documents are obtained under colour of the ITA's "audit powers" after a prosecutorial investigation has commenced?

By way of introduction to these issues, it is useful to discuss the statutory context of the ITA, and whether s. 239 offences are properly considered regulatory or criminal for the purposes of *Charter* analysis. Second, we will turn to the *Charter* provisions at issue, and the manner in which they receive application. Third, we shall consider whether an audit/investigation distinction exists under the ITA, and whether ss. 231.1(1) and 231.2(1) can be employed for the investigation of a s. 239 offence. After answering that question, we will set out a test to determine those circumstances in which the predominant purpose of an inquiry is the determination of penal liability. Finally, we will discuss the consequences under the *Charter* of an audit's having become a criminal investigation.

A. *Overview of the Statutory Context*

(1) The Income Tax Act

The ITA legislative scheme has received ample attention from this Court. While it is not necessary in this appeal to engage in a detailed review of ITA jurisprudence, in the interest of situating the statutory provisions at issue in their proper context, we shall commence our analysis with a brief overview of some important features of the Canadian income tax system and the manner in which it is administered.

V. Analyse

L'issue du présent pourvoi dépend de la réponse aux questions primordiales formulées au premier paragraphe des présents motifs. Existe-t-il une distinction entre une vérification et une enquête sous le régime de la LIR? Où se situe la ligne de démarcation entre ces deux fonctions? Dans quelle mesure les contribuables visés par une enquête relative à des infractions à la LIR sont-ils protégés par le principe interdisant l'auto-incrimination par application de l'art. 7 de la *Charte*? Y a-t-il violation de l'art. 8 lorsque des documents sont obtenus sous le couvert des « pouvoirs de vérification » conférés par la LIR après le début d'une enquête criminelle?

En guise d'introduction à l'examen de ces questions, il s'avère utile d'examiner le contexte législatif de la LIR et de déterminer si les infractions créées par l'art. 239 sont à bon droit considérées comme de nature réglementaire ou criminelle pour fins d'analyse fondée sur la *Charte*. Deuxièmement, nous examinerons les dispositions en cause de la *Charte* et la façon dont elles sont appliquées. Troisièmement, nous déterminerons s'il existe une distinction entre une vérification et une enquête sous le régime de la LIR et si les par. 231.1(1) et 231.2(1) peuvent être employés pour les besoins d'une enquête sur une infraction visée par l'art. 239. Après avoir répondu à cette question, nous formulerons un critère visant à établir dans quelles circonstances l'examen a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable. Enfin, nous examinerons les conséquences, au regard à la *Charte*, de la transformation d'une vérification en enquête criminelle.

A. *Vue d'ensemble du contexte législatif*

(1) La Loi de l'impôt sur le revenu

Notre Cour s'est prononcée abondamment sur le régime législatif établi par la LIR. Bien qu'il ne soit pas nécessaire dans le présent pourvoi de procéder à un examen détaillé de la jurisprudence touchant la LIR, nous commencerons notre analyse par un bref examen de certains aspects importants du régime fiscal canadien et de son processus d'application afin de situer les dispositions législatives en cause dans leur juste contexte.

45

46

47

48

Governments, indisputably, require revenue in order to finance their operations and to implement social programmes. Currently, the collection of federal income tax — a measure first introduced at that level during the First World War by *The Business Profits War Tax Act, 1916*, S.C. 1916, c. 11, and *The Income War Tax Act, 1917*, S.C. 1917, c. 28, and thought to be temporary — comprises a crucial source of federal revenue, not to mention a crucial source of revenue for a good number of provincial governments (see *Del Zotto v. Canada*, [1997] 3 F.C. 40 (C.A.), at para. 19, *per* Strayer J.A., whose dissenting reasons were affirmed by a unanimous panel of this Court: [1999] 1 S.C.R. 3). In this connection, because the ITA controls the manner in which federal income tax is calculated and collected, this Court has recognized it as being “essentially a regulatory statute”: *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, at p. 641, *per* Wilson J. (See also: La Forest J., concurring in the same case, at p. 650, where he described the ITA as “essentially of an administrative nature”; *Thomson Newspapers Ltd. v. Canada (Director of Investigation and Research, Restrictive Trade Practices Commission)*, [1990] 1 S.C.R. 425, at p. 506, *per* La Forest J.; *Knox Contracting Ltd. v. Canada*, [1990] 2 S.C.R. 338, at p. 354, *per* Cory J.; *143471 Canada Inc. v. Quebec (Attorney General)*, [1994] 2 S.C.R. 339, at p. 378, *per* Cory J.; *R. v. Hydro-Québec*, [1997] 3 S.C.R. 213, at para. 46, *per* Lamer C.J. and Iacobucci J.) The ITA is both detailed and complex.

49

Every person resident in Canada during a given taxation year is obligated to pay tax on his or her taxable income, as computed under rules prescribed by the Act (ITA, s. 2; *Smerchanski v. M.N.R.*, [1977] 2 S.C.R. 23, at p. 32, *per* Laskin C.J.). The process of tax collection relies primarily upon taxpayer self-assessment and self-reporting: taxpayers are obliged to estimate their annual income tax payable (s. 151), and to disclose this estimate to the CCRA in the income return that they are required to file (s. 150(1)). (See also in this regard: *McKinlay Transport*, *supra*, at pp. 636 and 648; V. Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* (6th ed.

Les gouvernements ont indiscutablement besoin de revenus pour financer leurs activités et la mise en œuvre des programmes sociaux. À l’heure actuelle, la perception de l’impôt fédéral sur le revenu — mesure établie initialement à cet échelon au cours de la Première Guerre mondiale par la *Loi taxant les Profits d’affaires pour la guerre, 1916*, S.C. 1916, ch. 11, et par la *Loi de l’Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*, S.C. 1917, ch. 28, et perçue comme provisoire — constitue non seulement une source fondamentale de revenus fédéraux, mais aussi une source fondamentale de revenus pour un grand nombre de gouvernements provinciaux (voir *Del Zotto c. Canada*, [1997] 3 C.F. 40 (C.A.), par. 19, le juge Strayer, dont les motifs dissidents ont été confirmés par notre Cour à l’unanimité : [1999] 1 R.C.S. 3). Dans cet ordre d’idées, du fait que la LIR contrôle la façon dont l’impôt fédéral est calculé et perçu, notre Cour a reconnu que cette loi est « essentiellement une mesure de réglementation » : *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, p. 641, le juge Wilson. (Voir aussi à la p. 650 les motifs concordants du juge La Forest qui affirme que la LIR est « essentiellement de nature administrative »; *Thomson Newspapers Ltd. c. Canada (Directeur des enquêtes et recherches, Commission sur les pratiques restrictives du commerce)*, [1990] 1 R.C.S. 425, p. 506, le juge La Forest; *Knox Contracting Ltd. c. Canada*, [1990] 2 R.C.S. 338, p. 354, le juge Cory; *143471 Canada Inc. c. Québec (Procureur général)*, [1994] 2 R.C.S. 339, p. 378, le juge Cory; *R. c. Hydro-Québec*, [1997] 3 R.C.S. 213, par. 46, le juge en chef Lamer et le juge Iacobucci.) La LIR est à la fois détaillée et complexe.

Toute personne résidant au Canada au cours d’une année d’imposition donnée est tenue de payer un impôt sur son revenu imposable, calculé selon les règles prescrites par la Loi (LIR, art. 2; *Smerchanski c. M.N.R.*, [1977] 2 R.C.S. 23, p. 32, le juge en chef Laskin). Le processus de perception des impôts repose principalement sur l’autocotisation et l’auto-déclaration : tous les contribuables sont tenus d’estimer le montant de leur impôt annuel payable (art. 151) et d’en informer l’ADRC dans la déclaration de revenu qu’ils sont tenus de produire (par. 150(1)). (Voir aussi à ce sujet l’arrêt *McKinlay Transport*, précité, p. 636 et 648; V. Krishna, *The Fundamentals*

2000), at p. 22.) Upon receipt of a taxpayer's return, the Minister is directed, "with all due dispatch", to conduct an examination and original assessment of the amount of tax to be paid or refunded, and to remit a notice of assessment to this effect (ss. 152(1) and 152(2)). Subject to certain time limitations, the Minister may subsequently reassess or make an additional assessment of a taxpayer's yearly tax liability (s. 152(4)).

While voluntary compliance and self-assessment comprise the essence of the ITA's regulatory structure, the tax system is equipped with "persuasive inducements to encourage taxpayers to disclose their income": Krishna, *supra*, at p. 767. In this connection, Krishna writes at p. 772, the "system is 'voluntary' only in the sense that a taxpayer must file income tax returns without being called upon to do so by the Minister". For example, in promotion of the scheme's self-reporting aspect, s. 162 of the ITA creates monetary penalties for persons who fail to file their income returns. Likewise, to encourage care and accuracy in the self-assessment task, s. 163 of the Act sets up penalties of the same sort for persons who repeatedly fail to report required amounts, or who are complicit or grossly negligent in the making of false statements or omissions.

It follows from the tax scheme's basic self-assessment and self-reporting characteristics that the success of its administration depends primarily upon taxpayer forthrightness. As Cory J. stated in *Knox Contracting*, *supra*, at p. 350: "The entire system of levying and collecting income tax is dependent upon the integrity of the taxpayer in reporting and assessing income. If the system is to work, the returns must be honestly completed." It is therefore not surprising that the Act exhibits a concern to limit the possibility that a taxpayer may attempt "to take advantage of the self-reporting system in order to avoid paying his or her full share of the tax burden by violating the rules set forth in the Act" (*McKinlay Transport*, *supra*, at p. 637). The nature of the tax

of Canadian Income Tax (6^e éd. 2000), p. 22.) Dès qu'il reçoit la déclaration de revenu d'un contribuable, le ministre l'examine « avec diligence », fixe le montant de l'impôt à payer ou celui du remboursement et envoie au contribuable un avis de cotisation à cet effet (par. 152(1) et (2)). Sous réserve de certaines restrictions, le ministre peut par la suite établir une nouvelle cotisation ou une cotisation supplémentaire concernant l'impôt du contribuable pour une année d'imposition (par. 152(4)).

Bien que l'observation volontaire de la loi et l'autocotisation constituent les éléments essentiels du régime réglementaire de la LIR, le système fiscal est doté de [TRADUCTION] « mécanismes de persuasion visant à inciter les contribuables à déclarer leurs revenus » : Krishna, *op. cit.*, p. 767. À cet égard, Krishna affirme à la p. 772 que [TRADUCTION] « le système est "volontaire" seulement en ce sens que le contribuable doit produire une déclaration de revenu sans que le ministre ne l'invite à le faire ». Par exemple, pour favoriser l'aspect d'autodéclaration du régime, l'art. 162 de la LIR établit des peines pécuniaires pour les personnes qui omettent de produire leur déclaration de revenu. De même, pour inciter le contribuable à faire preuve de minutie et d'exactitude dans le cadre de l'autocotisation, l'art. 163 de la Loi prévoit le même type de pénalités pour les personnes qui omettent de façon répétée de déclarer un montant à inclure, qui sont complices d'un faux énoncé ou d'une omission ou qui commettent une faute lourde à cet égard.

Il découle des caractéristiques fondamentales de l'autocotisation et de l'autodéclaration que le succès de l'application du régime fiscal repose avant tout sur la franchise du contribuable. Comme le juge Cory l'a affirmé dans l'arrêt *Knox Contracting*, précité, p. 350 : « Le système d'imposition dépend entièrement de l'intégrité du contribuable qui déclare et évalue son revenu. Pour que le système fonctionne, les déclarations doivent être remplies honnêtement ». Il n'est donc pas étonnant que la Loi tente de restreindre le risque qu'un contribuable essaie de « tirer profit du régime d'autodéclaration pour tenter d'éviter de payer sa pleine part du fardeau fiscal en violant les règles énoncées dans la Loi » (*McKinlay Transport*, précité, p. 637).

50

51

collection scheme, however, creates an obstacle in this regard:

Often it will be impossible to determine from the face of the return whether any impropriety has occurred in its preparation. A spot check or a system of random monitoring may be the only way in which the integrity of the tax system may be maintained.

(*McKinlay Transport, supra*, at p. 648)

Accordingly, “the Minister of National Revenue must be given broad powers in supervising this regulatory scheme to audit taxpayers’ returns and inspect all records which may be relevant to the preparation of these returns” (*ibid.*).

52

The sections within Part XV of the ITA provide the Minister with “Administration and Enforcement” powers. They also impose reciprocal obligations upon taxpayers: for example, in furtherance of the overall reporting and verification scheme, s. 230(1) of the ITA requires all taxpayers, for various specified periods of time, to maintain books and records of account at their place of business or residence in Canada. These documents must be kept “in such form and containing such information as will enable the taxes payable under [the ITA] or the taxes or other amounts that should have been deducted, withheld or collected to be determined”.

53

The provisions that are central to the instant appeal vest the Minister with extensive powers that may be used “for any purpose related to the administration or enforcement” of the ITA. Section 231.1(1) continues the inspection power that was introduced in *An Act to amend the Income War Tax Act*, S.C. 1944, c. 43, s. 11. Paragraph (a) allows a person authorized by the Minister to “inspect, audit or examine” a wide array of documents, reaching beyond those that the ITA otherwise requires the taxpayer to prepare and maintain. In the course of the inspection, audit or examination, para. (c) provides that the authorized person may enter into any premises or place that is not a dwelling-house; furthermore, para. (d) imposes a correlative duty upon persons at the premises or place to provide

Toutefois, la nature du régime de perception de l’impôt crée un obstacle à cet égard :

Il est souvent impossible de dire, à première vue, si une déclaration a été préparée de façon irrégulière. Les contrôles ponctuels ou un système de vérification au hasard peuvent constituer le seul moyen de préserver l’intégrité du régime fiscal.

(*McKinlay Transport*, précité, p. 648)

Par conséquent, « le ministre du Revenu national doit disposer, dans la surveillance de ce régime de réglementation, de larges pouvoirs de vérification des déclarations des contribuables et d’examen de tous les documents qui peuvent être utiles pour préparer ces déclarations » (*ibid.*).

Les dispositions de la partie XV de la LIR confèrent au ministre des pouvoirs « [d’a]pplication et [d’e]xécution ». Elles imposent également aux contribuables des obligations réciproques : par exemple, pour le bon fonctionnement général du régime de déclaration et de vérification, le par. 230(1) de la LIR exige de tout contribuable qu’il tienne, pendant diverses périodes prescrites, des registres et des livres de comptes à son lieu d’affaires ou de résidence au Canada. Ces documents doivent être tenus « dans la forme et renferm[er] les renseignements qui permettent d’établir le montant des impôts payables en vertu de la [LIR], ou des impôts ou autres sommes qui auraient dû être déduites, retenues ou perçues ».

Les dispositions au cœur du présent pourvoi confèrent au ministre de vastes pouvoirs « pour l’application et l’exécution » de la LIR. Le paragraphe 231.1(1) confirme le pouvoir d’inspection établi dans la *Loi modifiant la Loi de l’impôt de guerre sur le revenu*, S.C. 1944, ch. 43, art. 11. Aux termes de l’al. a), une personne autorisée par le ministre peut « inspecter, vérifier ou examiner » une vaste gamme de documents qui va au-delà de ceux que la LIR oblige par ailleurs le contribuable à préparer et à conserver. L’alinéa c) prévoit qu’au cours de l’inspection, de la vérification ou de l’examen, la personne autorisée peut pénétrer dans un lieu qui n’est pas une maison d’habitation; par ailleurs, l’al. d) impose l’obligation corrélatrice à toute personne présente sur les lieux de fournir « toute l’aide

“all reasonable assistance and to answer all proper questions relating to the administration or enforcement of this Act”. (Section 231.1(2) requires that, absent the occupant’s consent, a judicial warrant be obtained for entry into a dwelling-house.)

The requirement power in s. 231.2(1) boasts an even longer pedigree: its origins are found in s. 8 of the original *Income War Tax Act, 1917*. By this power, the Minister may compel any person to produce any information or any document. Again, the scope of this power “reaches beyond the strict filing and maintenance requirements of the Act” (*McKinlay Transport, supra*, at p. 642, per Wilson J.).

To be effective, self-enforcing regulatory schemes require not only resort to adequate investigation, but also the existence of effective penalties: *Thomson Newspapers, supra*, at p. 528; *R. v. Wholesale Travel Group Inc.*, [1991] 3 S.C.R. 154, at p. 250, per Cory J.; *Comité paritaire de l’industrie de la chemise v. Potash*, [1994] 2 S.C.R. 406, at p. 421, per La Forest J. In the ITA context, see *Hydro-Québec, supra*, at para. 46, and *Knox Contracting, supra*, at p. 355. To this end, s. 238(1) sets out a summary conviction offence that is triggered by non-compliance with the filing requirements or with other of the Act’s provisions — including ss. 231.1(1) and 231.2(1), and the documentary retention rules imposed by s. 230(1). Section 238’s purpose is inherently pragmatic or instrumental: the offence exists “not to penalize criminal conduct but to enforce compliance with the Act” (*R. v. Grimwood*, [1987] 2 S.C.R. 755, at p. 756; *McKinlay Transport, supra*, at p. 641; *143471 Canada, supra*, at p. 378).

Section 239(1) creates a number of additional offences. It speaks of false or deceptive statements, destruction or alteration of documents, false or deceptive documents, wilful evasion of income tax, and conspiracy to engage in prohibited activities. In Cory J.’s words from *Knox Contracting, supra*, at

raisonnable et de répondre à toutes les questions pertinentes à l’application et l’exécution de la présente loi ». (Le paragraphe 231.1(2) prévoit que l’on ne peut pénétrer dans une maison d’habitation sans la permission de l’occupant, à moins d’y être autorisé par un mandat décerné par un juge.)

Le pouvoir de demande péremptoire conféré par le par. 231.2(1) a des origines encore plus anciennes : il remonte à l’art. 8 de la *Loi de l’Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*. Le ministre peut exercer ce pouvoir pour contraindre toute personne à produire des renseignements ou des documents, quels qu’ils soient. Encore une fois, l’étendue de ce pouvoir « va au-delà des exigences strictes de la Loi en matière de dépôt et de tenue de documents » (*McKinlay Transport, précité*, p. 642, le juge Wilson).

L’efficacité d’un régime réglementaire dont l’existence même suffit à le faire observer exige non seulement la tenue d’enquêtes appropriées, mais aussi l’existence de sanctions efficaces : *Thomson Newspapers, précité*, p. 528; *R. c. Wholesale Travel Group Inc.*, [1991] 3 R.C.S. 154, p. 250, le juge Cory; *Comité paritaire de l’industrie de la chemise c. Potash*, [1994] 2 R.C.S. 406, p. 421, le juge La Forest. Dans le contexte de la LIR, voir *Hydro-Québec, précité*, par. 46, et *Knox Contracting, précité*, p. 355. À cette fin, le par. 238(1) prévoit que le non-respect des exigences de production ou d’autres dispositions de la Loi — dont les par. 231.1(1) et 231.2(1) ainsi que les règles de conservation des documents imposées par le par. 230(1) — constitue une infraction punissable sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire. L’objet de l’art. 238 est fondamentalement pragmatique ou instrumental : la raison d’être de ces infractions « n’est pas de sanctionner une conduite criminelle mais d’imposer le respect de la Loi » (*R. c. Grimwood*, [1987] 2 R.C.S. 755, p. 756; *McKinlay Transport, précité*, p. 641; *143471 Canada, précité*, p. 378).

Le paragraphe 239(1) crée plusieurs infractions additionnelles. Il vise quiconque fait des déclarations fausses ou trompeuses, détruit ou altère des documents, fait des documents faux ou trompeurs, élude volontairement le paiement d’un impôt ou conspire avec une personne pour accomplir des

54

55

56

pp. 349-50: “Those who do evade the payment of income tax not only cheat the State of what is owing to it, but inevitably increase the burden placed upon the honest taxpayers.” As a consequence, the s. 239(1) offences carry rather significant penalties. They may be proceeded on by way of summary conviction or by way of indictment at the election of the Attorney General (s. 239(2)).

57 As with the s. 238 offence, this Court has recognized the centrality of s. 239 to the income tax régime: see Strayer J.A.’s reasons, endorsed on appeal to this Court, in *Del Zotto, supra*, at para. 23, where he described s. 239 as being “designed to ensure compliance with the self-reporting requirements of the *Income Tax Act*”. Moreover, the presence in the ITA of s. 239 does nothing to alter the regulatory or administrative nature of the inspection and requirement powers, even though s. 239 “relate[s] to conduct that might well be discovered by the[ir] exercise” (*Thomson Newspapers, supra*, at p. 516, *per* La Forest J. See also *Comité paritaire, supra*, at p. 421). As already mentioned, it is under ss. 239(1)(a) and (d) that the appellant in the present case was ultimately charged.

58 Having discussed the general statutory context, we will now deal specifically with the important distinction between regulatory and criminal statutory provisions.

(2) The Regulatory vs. Criminal Distinction

59 The parties have engaged in a spirited debate over the proper contextualization of the ITA offences for the purposes of *Charter* analysis. The respondent defines the ITA as comprising an “integrated regulatory scheme”, the implication being that a person accused of offences thereunder attracts little *Charter* protection. Meanwhile, the appellants in both the present case and its companion, *R. v. Ling*, [2002] 3 S.C.R. 814, 2002 SCC 74, as well as the intervener,

actes interdits. Selon le juge Cory dans l’arrêt *Knox Contracting*, précité, p. 349-350 : « Ceux qui éludent le paiement de l’impôt sur le revenu frustrent non seulement l’État de ce qu’ils lui doivent, mais ils augmentent inévitablement le fardeau des contribuables honnêtes ». C’est pourquoi les infractions prévues au par. 239(1) sont assorties de peines assez lourdes. Tout contrevenant peut, au choix du procureur général, être poursuivi par voie de procédure sommaire ou de mise en accusation (par. 239(2)).

Comme elle l’a fait dans le cas de l’infraction prévue à l’art. 238, notre Cour a reconnu l’importance de l’art. 239 dans le régime fiscal : voir les motifs du juge Strayer, adoptés par notre Cour, dans *Del Zotto*, précité, par. 23, dans lesquels il affirme que la règle énoncée à l’art. 239 est « conçue pour garantir le respect des exigences d’auto-déclaration de la *Loi de l’impôt sur le revenu* ». De plus, la présence de l’art. 239 dans la LIR ne modifie en rien le caractère réglementaire ou administratif des pouvoirs d’inspection et de demande péremptoire même si l’art. 239 « se rapport[e] à une conduite qui pourrait fort bien être découverte par [leur] exercice » (*Thomson Newspapers*, précité, p. 516, le juge La Forest. Voir aussi l’arrêt *Comité paritaire*, précité, p. 421). Comme je l’ai déjà mentionné, l’appellant a finalement été inculpé des infractions prévues aux al. 239(1)a) et d).

Ayant abordé l’ensemble du contexte législatif, nous examinerons maintenant plus particulièrement l’importante distinction qui existe entre les dispositions de nature réglementaire et les dispositions de nature criminelle.

(2) La distinction entre les dispositions de nature réglementaire et les dispositions de nature criminelle

Les parties ont eu un débat animé sur la contextualisation appropriée des infractions à la LIR pour fins d’analyse fondée sur la *Charte*. L’intimée définit la LIR comme une loi comportant [TRADUCTION] « un régime de réglementation intégré », ce qui implique qu’une personne accusée d’infractions sous le régime de la Loi bénéficie d’une protection bien tenue en vertu de la *Charte*. Par ailleurs, les appelants, tant en l’espèce que dans l’affaire

the Criminal Lawyers' Association (Ontario), submit that the Act is essentially a "dual-purpose statute" and that the s. 239 offences constitute "quintessential criminal law". It follows in the appellant Jarvis's submission that, where tax avoidance or evasion is being investigated, "the taxpayer must be afforded the Charter protection that is the right of any Canadian suspected or accused of a crime" (appellant's factum, at para. 33). It is plain that the s. 239 offences are no trifling matter as this provision bears at least the formal hallmarks of criminal legislation, namely, prohibitions coupled with penalties (see *Hydro-Québec, supra*, at para. 35). They may be prosecuted upon indictment, and conviction can carry up to five years' incarceration. It is because of these factors that the penal sanctions in s. 239 are, in certain contexts, referred to as "criminal".

That is not to say, however, that they are "purely" or "quintessentially" criminal for Charter purposes. The cases cited in support of the appellant's favoured characterization are of limited relevance. The present case does not consider a number of issues such as: whether the ITA offences are constitutionally supportable under the federal criminal law power (*Hydro-Québec, supra*); the characterization of s. 239 offences for the purpose of determining the appeal procedure from the issuance of a s. 231.3 search warrant (*Knox Contracting, supra*); or whether making false statements on an income tax return constitutes a "criminal offence" under provincial legislation, so as to render revocable a person's licence to practice as a public accountant (*Re Ramm*, [1958] O.R. 98 (C.A.)). In any case, the contextual approach to *Charter* application is not a mere exercise in taxonomy.

connexe *R. c. Ling*, [2002] 3 R.C.S. 814, 2002 CSC 74, et la Criminal Lawyers' Association (Ontario), intervenante, font valoir que la Loi est essentiellement une [TRADUCTION] « loi à double objet » et que les infractions prévues à l'art. 239 constituent [TRADUCTION] « du droit criminel sous sa forme la plus pure ». Suivant la thèse de l'appelant, M. Jarvis, il s'ensuit que dans le cas où il y a enquête sur une question d'évitement ou de fraude en matière fiscale, [TRADUCTION] « le contribuable doit bénéficier de la protection accordée par la Charte à tout Canadien soupçonné ou accusé d'un crime » (mémoire de l'appelant, par. 33). De toute évidence, les infractions prévues à l'art. 239 ne sont pas sans importance puisque cette disposition présente au moins les caractéristiques formelles de la législation criminelle, savoir des interdictions assorties de peines (voir *Hydro-Québec*, précité, par. 35). Ces infractions peuvent faire l'objet de poursuites par voie de mise en accusation et entraîner un emprisonnement maximal de cinq ans advenant une déclaration de culpabilité. C'est à cause de ces facteurs que les sanctions pénales prévues à l'art. 239 sont, dans certains contextes, qualifiées de sanctions « criminelles ».

Toutefois, cela ne signifie pas que pour l'application de la Charte ces infractions sont « purement » de nature criminelle ou qu'elles constituent du droit criminel dans « sa forme la plus pure ». Les arrêts cités à l'appui de la qualification que privilégie l'appelant présentent une pertinence limitée. Le présent pourvoi ne touche pas certaines questions, dont celles de savoir si les infractions créées par la LIR sont constitutionnellement justifiables en vertu de la compétence fédérale en matière de droit criminel (*Hydro-Québec*, précité), comment il faut qualifier les infractions prévues à l'art. 239 afin de déterminer la procédure d'appel applicable contre la délivrance d'un mandat de perquisition en application de l'art. 231.3 (*Knox Contracting*, précité) ou, enfin, si de fausses déclarations dans une déclaration de revenu constituent une « infraction criminelle » au sens de la loi provinciale, emportant la révocabilité du permis d'exercice de la profession d'expert-comptable de la personne qui en est l'auteur. (*Re Ramm*, [1958] O.R. 98 (C.A.)). Quoi qu'il en soit, l'approche contextuelle à l'égard de l'application de la *Charte* ne se résume pas à un simple exercice de taxinomie.

61

As La Forest J. stated in *Wholesale Travel*, *supra*, at p. 209, “what is ultimately important are not labels (though these are undoubtedly useful), but the values at stake in the particular context”. In this connection, differing levels of *Charter* protection may obtain under the same statute, depending on the circumstances. Compare *Hunter v. Southam Inc.*, [1984] 2 S.C.R. 145, and *Thomson Newspapers*, *supra*: each dealt with the former *Combines Investigation Act*, R.S.C. 1970, c. C-23, which, although it created penal offences, was recognized on the whole to embody “a complex scheme of economic regulation” (see *General Motors of Canada Ltd. v. City National Leasing*, [1989] 1 S.C.R. 641, at p. 676, *per* Dickson C.J.; *Thomson Newspapers*, *supra*; *R. v. Nova Scotia Pharmaceutical Society*, [1992] 2 S.C.R. 606, at pp. 648-49). The provisions impugned in *Hunter v. Southam* authorized entry onto private premises and hence attracted a much greater expectation of privacy than the provision ordering the production of documents in *Thomson Newspapers*.

Comme le juge La Forest l’a mentionné dans l’arrêt *Wholesale Travel*, précité, p. 209, « ce qui importe en fin de compte, ce ne sont pas les étiquettes (bien qu’elles soient sans doute utiles), mais les valeurs en jeu dans le contexte particulier ». À cet égard, la même loi peut, selon les circonstances, emporter des niveaux différents de protection sous le régime de la *Charte*. Comparer *Hunter c. Southam Inc.*, [1984] 2 R.C.S. 145, avec *Thomson Newspapers*, précité : chacun de ces arrêts portait sur l’application de l’ancienne *Loi relative aux enquêtes sur les coalitions*, S.R.C. 1970, ch. C-23, qui, même si elle créait des infractions pénales, était reconnue dans l’ensemble comme comportant « un système de réglementation économique complexe » (voir *General Motors of Canada Ltd. c. City National Leasing*, [1989] 1 R.C.S. 641, p. 676, le juge en chef Dickson; *Thomson Newspapers*, précité; *R. c. Nova Scotia Pharmaceutical Society*, [1992] 2 R.C.S. 606, p. 648-649). Dans l’arrêt *Hunter c. Southam*, les dispositions attaquées autorisaient l’entrée dans des lieux privés, de sorte que l’attente en matière de respect de la vie privée était plus grande que dans le cas de la disposition ordonnant la production de documents en cause dans l’arrêt *Thomson Newspapers*.

62

In this measure, the ITA presents no different consideration. Wilson J. acknowledged as much in *McKinlay Transport*, *supra*, at p. 649, where she suggested that greater s. 8 protection would obtain under the ITA if tax officials were to enter onto private property in order to conduct a search or seizure for the purposes of the Act, rather than to compel the same documentation by way of requirement letters (see para. 53 of these reasons re: s. 231.1(2); see also *Baron v. Canada*, [1993] 1 S.C.R. 416, at pp. 443-44; *Del Zotto*, *supra*, at paras. 12-13, *per* Strayer J.A. (dissenting)). In sum, the ITA is a regulatory statute, but non-compliance with its mandatory provisions can in some cases lead to criminal charges being laid. In prosecution thereof, the state is pitted against the individual in an attempt to establish culpability. Stiff jail terms can result from a conviction. To conduct an appropriately contextual *Charter* analysis in these cases, the various regulatory and

À ce point de vue, la LIR ne présente pas de considération différente. C’est ce qu’a reconnu le juge Wilson dans *McKinlay Transport*, précité, p. 649, où elle a laissé entendre que la LIR ferait entrer en jeu une plus grande protection en vertu de l’art. 8 si les agents du fisc devaient pénétrer dans la propriété d’un particulier pour y faire une fouille, une perquisition ou une saisie pour l’application de la Loi, plutôt que forcer la production de ces mêmes documents au moyen de demandes péremptoires (voir le par. 53 des présents motifs concernant le par. 231.1(2); voir aussi *Baron c. Canada*, [1993] 1 R.C.S. 416, p. 443-444; *Del Zotto*, précité, par. 12-13, le juge Strayer, dissident). Bref, la LIR est une loi de nature réglementaire, mais le non-respect de ses dispositions impératives peut dans certains cas donner lieu à des accusations criminelles. Au cours de la poursuite, le ministère public a comme adversaire le particulier dont il tente de prouver la culpabilité. Une déclaration de culpabilité peut donner

penal considerations must all exert some influence.

B. *Contextual Approach to Charter Rights*

At this stage, it is a firmly established principle that the *Charter* must receive contextual application. The scope of a particular *Charter* right or freedom may vary according to the circumstances: *Edmonton Journal v. Alberta (Attorney General)*, [1989] 2 S.C.R. 1326, at pp. 1355-56, *per* Wilson J.; *McKinlay Transport*, *supra*, at p. 644; *Symes v. Canada*, [1993] 4 S.C.R. 695, at p. 793, *per* L'Heureux-Dubé J. (dissenting); *143471 Canada*, *supra*, at p. 347 (*per* Lamer C.J.) and at pp. 361-62 (*per* La Forest J., dissenting); *Comité paritaire*, *supra*, at p. 420, *per* La Forest J.

For present purposes, where ss. 7 and 8 of the *Charter* are at issue, it is instructive to note both that the requirements of fundamental justice relevant to the former section “are not immutable; rather, they vary according to the context in which they are invoked” (*R. v. Lyons*, [1987] 2 S.C.R. 309, at p. 361, *per* La Forest J.) and that context will determine the expectation of privacy that one can reasonably expect the latter section to protect (*Thomson Newspapers*, *supra*, at pp. 495-96, *per* Wilson J., dissenting, and at p. 506, *per* La Forest J.; *McKinlay Transport*, *supra*, at pp. 645 and 647; *Canadian Broadcasting Corp. v. New Brunswick (Attorney General)*, [1991] 3 S.C.R. 459, at p. 478, *per* Cory J.; *Baron*, *supra*, at p. 436, *per* Sopinka J.; *British Columbia Securities Commission v. Branch*, *supra*, at para. 51, *per* Sopinka and Iacobucci JJ.).

It is worth repeating that the appellant does not attack the constitutionality of ss. 231.1(1) and 231.2(1). Rather, his argument is that the admission into evidence in tax evasion proceedings of statements and documents that were compelled by Revenue Canada officials under these sections was a violation of his rights under ss. 7 and 8 of the *Charter*. He thus argues that the evidence should be excluded under s. 24(2) of the *Charter*. In *McKinlay*

lieu à des peines d'emprisonnement sévères. Une analyse contextuelle fondée sur la *Charte* ne saurait être convenablement réalisée, dans ces cas, sans l'attribution d'un certain poids à chacune des diverses considérations d'ordre réglementaire et pénal.

B. *L'approche contextuelle à l'égard des droits garantis par la Charte*

Il est maintenant solidement établi que la *Charte* doit être interprétée suivant une approche contextuelle. L'étendue d'un droit ou d'une liberté garanti par la *Charte* peut varier selon les circonstances : *Edmonton Journal c. Alberta (Procureur général)*, [1989] 2 R.C.S. 1326, p. 1355-1356, le juge Wilson; *McKinlay Transport*, précité, p. 644; *Symes c. Canada*, [1993] 4 R.C.S. 695, p. 793, le juge L'Heureux-Dubé (dissidente); *143471 Canada*, précité, p. 347 (le juge en chef Lamer) ainsi que p. 361-362 (le juge La Forest, dissident); *Comité paritaire*, précité, p. 420, le juge La Forest.

Il est intéressant de noter, pour les besoins de notre analyse, que lorsque les art. 7 et 8 de la *Charte* sont en cause, les exigences de la justice fondamentale propres à l'art. 7 « ne sont pas immuables; elles varient selon le contexte dans lequel on les invoque » (*R. c. Lyons*, [1987] 2 R.C.S. 309, p. 361, le juge La Forest) et que le contexte déterminera le degré de respect de la vie privée auquel une personne peut raisonnablement s'attendre en application de l'art. 8 (*Thomson Newspapers*, précité, p. 495-496, le juge Wilson, dissidente, et p. 506, le juge La Forest; *McKinlay Transport*, précité, p. 645 et 647; *Société Radio-Canada c. Nouveau-Brunswick (Procureur général)*, [1991] 3 R.C.S. 459, p. 478, le juge Cory; *Baron*, précité, p. 436, le juge Sopinka; *British Columbia Securities Commission c. Branch*, précité, par. 51, les juges Sopinka et Iacobucci).

Il vaut la peine de rappeler que l'appelant ne conteste pas la constitutionnalité des par. 231.1(1) et 231.2(1). Il plaide plutôt que l'admission en preuve, dans une poursuite pour fraude fiscale, de déclarations et documents que les agents de Revenu Canada ont obtenu par la contrainte au moyen de ces dispositions a porté atteinte aux droits que lui garantissent les art. 7 et 8 de la *Charte*. Il soutient donc que ces éléments de preuve doivent être

63

64

65

Transport, supra, this Court considered whether the predecessor provision to s. 231.2, employed in conjunction with an income tax audit, infringed s. 8 of the *Charter*. Wilson J. held that, although the provision authorized a “seizure” for *Charter* purposes, it provided “the least intrusive means by which effective monitoring of compliance with the *Income Tax Act* can be effected” (p. 649). Wilson J. noted that the taxpayer’s privacy interest in the compelling records was also relatively weak, and ruled that the provision was constitutional. Faced with the *McKinlay Transport* decision, the appellant did not raise the constitutionality of ss. 231.1(1) and 231.2(1) at his trial, but instead invoked s. 24(2) of the *Charter* in order to “deprive from the Crown (for prosecution purposes) the fruits of their [*sic*] deception” (appellant’s factum, at para. 45).

(1) Section 7

66 Section 7 of the *Charter* reads as follows:

7. Everyone has the right to life, liberty and security of the person and the right not to be deprived thereof except in accordance with the principles of fundamental justice.

A court conducting an analysis under s. 7 must first determine whether there exists a real or imminent deprivation of life, liberty, security of the person, or a combination thereof. Next, the court must identify the relevant principle or principles of fundamental justice and, finally, determine whether the deprivation is in accordance with this principle or principles.

67 It is beyond doubt that the appellant’s s. 7 liberty interest is engaged by the introduction of statutorily compelled information at his trial for the s. 239 offences, owing to the threat of imprisonment on conviction: see *Re B.C. Motor Vehicle Act*, [1985] 2 S.C.R. 486, at p. 515, *per* Lamer J. (as he then was); *Reference re ss. 193 and 195.1(1)(c) of the Criminal Code (Man.)*, [1990] 1 S.C.R. 1123. The relevant principle of fundamental justice in the present case is the principle against self-incrimination, an elemental canon of the Canadian criminal justice system,

écartés par application du par. 24(2) de la *Charte*. Dans l’arrêt *McKinlay Transport*, précité, notre Cour s’est demandé si la disposition qui a précédé l’art. 231.2, appliquée dans le cadre d’une vérification fiscale, contrevenait à l’art. 8 de la *Charte*. Selon le juge Wilson, même si la disposition en question autorisait une « saisie » visée par la *Charte*, elle était « la méthode la moins envahissante pour contrôler efficacement le respect de la *Loi de l’impôt sur le revenu* » (p. 649). Le juge Wilson a également précisé que le droit du contribuable au respect de sa vie privée à l’égard de documents dont la production peut être exigée est relativement faible et elle a conclu à la constitutionnalité de la disposition. Compte tenu de l’arrêt *McKinlay Transport*, l’appellant n’a pas soulevé la constitutionnalité des par. 231.1(1) et 231.2(1) lors du procès, mais il a plutôt invoqué le par. 24(2) de la *Charte* afin de [TRADUCTION] « priver le ministère public (pour les besoins de la poursuite) des fruits de sa tromperie » (mémoire de l’appellant, par. 45).

(1) L’article 7

L’article 7 de la *Charte* prévoit :

7. Chacun a droit à la vie, à la liberté et à la sécurité de sa personne; il ne peut être porté atteinte à ce droit qu’en conformité avec les principes de justice fondamentale.

Lorsqu’il procède à une analyse fondée sur l’art. 7, le tribunal doit tout d’abord déterminer s’il y a atteinte réelle ou imminente à la vie, à la liberté, à la sécurité de la personne ou à une combinaison de ces trois droits. Il doit ensuite identifier le ou les principes de justice fondamentale applicables et, enfin, déterminer si l’atteinte est portée en conformité avec ce ou ces principes.

L’appellant risquant l’emprisonnement en cas de déclaration de culpabilité, il est indubitable que son droit à la liberté garanti par l’art. 7 entre en jeu lorsqu’on dépose, à son procès sur des infractions prévues à l’art. 239, des renseignements obtenus par la contrainte dans l’exercice de pouvoirs légaux : *Renvoi : Motor Vehicle Act de la C.-B.*, [1985] 2 R.C.S. 486, p. 515, le juge Lamer (plus tard Juge en chef); *Renvoi relatif à l’art. 193 et à l’al. 195.1(1)c) du Code criminel (Man.)*, [1990] 1 R.C.S. 1123. Le principe de justice fondamentale applicable en

standing for the notion that individuals should not be conscripted by the state to promote a self-defeating purpose: *R. v. S. (R.J.)*, [1995] 1 S.C.R. 451, at para. 81, *per* Iacobucci J. This Court has clearly established that the principle against self-incrimination finds residual expression under s. 7: *Thomson Newspapers, supra*; *R. v. P. (M.B.)*, [1994] 1 S.C.R. 555, at p. 577, *per* Lamer C.J.; *R. v. Jones*, [1994] 2 S.C.R. 229, at p. 256, *per* Lamer C.J.; *S. (R.J.)*, *supra*; *Branch, supra*; *R. v. Fitzpatrick*, [1995] 4 S.C.R. 154; *R. v. White*, [1999] 2 S.C.R. 417.

In giving expression to this principle, however, s. 7 does not envelop an abstract and absolute rule that would prevent the use of information in all contexts in which it is statutorily compelled: *Jones, supra*, at p. 257; *S. (R.J.)*, *supra*, at paras. 96-100; *Fitzpatrick, supra*, at paras. 21 and 24; *White, supra*, at para. 45. A court must begin “on the ground”, with a concrete and contextual analysis of all the circumstances, in order to determine whether or not the principle against self-incrimination is actually engaged: *Fitzpatrick*, at para. 25; *White*, at para. 46. This analysis necessarily involves a balancing of principles. One must, in assessing the limits on compellability demanded by the principle against self-incrimination, consider the opposing principle of fundamental justice suggesting that relevant evidence should be available to the trier of fact in a search for truth: *S. (R.J.)*, at para. 108, *per* Iacobucci J. These competing interests will often be brought to the foreground in regulatory contexts, where the procedures being challenged have generally been designed (and are employed) as part of an administrative scheme in the public interest: *Fitzpatrick*, at para. 27. As the Court stated in *White*, at para. 48:

In some contexts, the factors that favour the importance of the search for truth will outweigh the factors that favour protecting the individual against undue compulsion by the state. This was the case, for example, in *Fitzpatrick, supra*, where the Court emphasized the relative absence of true state coercion, and the necessity of acquiring

l’espèce est celui interdisant l’auto-incrimination, règle essentielle du système de justice criminelle au Canada, selon lequel un particulier ne doit pas être obligé par l’État de promouvoir une fin susceptible de causer sa propre défaite : *R. c. S. (R.J.)*, [1995] 1 R.C.S. 451, par. 81, le juge Iacobucci. Notre Cour a clairement établi que le principe interdisant l’auto-incrimination confère une teneur résiduelle à l’art. 7 : *Thomson Newspapers*, précité; *R. c. P. (M.B.)*, [1994] 1 R.C.S. 555, p. 577, le juge en chef Lamer; *R. c. Jones*, [1994] 2 R.C.S. 229, p. 256, le juge en chef Lamer; *S. (R.J.)*, précité; *Branch*, précité; *R. c. Fitzpatrick*, [1995] 4 R.C.S. 154; *R. c. White*, [1999] 2 R.C.S. 417.

Toutefois, dans l’expression de ce principe, l’art. 7 n’établit pas une règle abstraite et absolue qui empêche l’utilisation de renseignements dans tous les contextes où leur production a été obtenue par la contrainte en vertu de la loi : *Jones*, précité, p. 257; *S. (R.J.)*, précité, par. 96-100; *Fitzpatrick*, précité, par. 21 et 24; *White*, précité, par. 45. Le tribunal doit adopter une « approche pragmatique » en commençant par une analyse concrète et contextuelle de la situation pour déterminer si l’application du principe interdisant l’auto-incrimination est déclenchée : *Fitzpatrick*, par. 25; *White*, par. 46. Cette analyse comporte nécessairement une pondération des principes. Pour déterminer quelles restrictions à la contraignabilité découlent du principe interdisant l’auto-incrimination, il faut examiner le principe opposé de justice fondamentale, selon lequel le juge des faits devrait avoir accès aux éléments de preuve pertinents dans sa recherche de la vérité : *S. (R.J.)*, par. 108, le juge Iacobucci. Ces intérêts opposés joueront souvent un rôle de premier plan dans un contexte de réglementation où les procédures contestées ont généralement été conçues (et sont utilisées) dans le cadre d’un régime administratif et dans l’intérêt du public : *Fitzpatrick*, par. 27. Comme notre Cour l’a expliqué dans l’arrêt *White*, par. 48 :

Dans certains cas, les facteurs tenant à l’importance de la recherche de la vérité l’emporteront sur les facteurs tenant à la protection de la personne contre la contrainte induite de l’État. C’est ce qui s’est produit par exemple dans *Fitzpatrick*, précité, où notre Cour a souligné l’absence relative de véritable contrainte de la part de l’État

statements in order to maintain the integrity of an entire regulatory regime. In other contexts, a reverse situation will arise, as was the case, for example, in *Thomson Newspapers, supra, S. (R.J.), supra*, and *Branch, supra*. In every case, the facts must be closely examined to determine whether the principle against self-incrimination has truly been brought into play by the production or use of the declarant's statement.

(2) Section 8

69 Section 8 of the *Charter* provides that:

8. Everyone has the right to be secure against unreasonable search or seizure.

For the application of s. 8, there must first be a search or seizure. Subsequently, it must be determined whether the search or seizure was unreasonable. Like the Fourth Amendment of the U.S. Constitution, s. 8 protects a reasonable expectation of privacy: *Hunter v. Southam, supra*, at p. 159, *per* Dickson J. (as he then was). What is reasonable, however, is context-specific. In the application of s. 8, "an assessment must be made as to whether in a particular situation the public's interest in being left alone by government must give way to the government's interest in intruding on the individual's privacy in order to advance its goals, notably those of law enforcement" (*id.*, at pp. 159-60).

70 In *R. v. Plant*, [1993] 3 S.C.R. 281, at p. 293, Sopinka J. listed several factors that will determine the parameters of the protection afforded by s. 8 with respect to informational privacy:

Consideration of such factors as the nature of the information itself, the nature of the relationship between the party releasing the information and the party claiming its confidentiality, the place where the information was obtained, the manner in which it was obtained and the seriousness of the crime being investigated allows for a balancing of the societal interests in protecting individual dignity, integrity and autonomy with effective law enforcement.

71 The context-specific approach to s. 8 inevitably means, as Wilson J. noted in *Thomson Newspapers, supra*, at p. 495, that "[a]t some point the

ainsi que la nécessité d'obtenir les déclarations en cause afin de préserver l'intégrité de tout un régime de réglementation. Dans d'autres cas, c'est l'inverse qui se produit, comme cela est arrivé, par exemple, dans *Thomson Newspapers, S. (R.J.)*, et *Branch*, précités. Dans tous les cas, il faut analyser les faits en profondeur pour déterminer si le principe interdisant l'auto-incrimination est vraiment soulevé par la production ou l'utilisation de la déclaration.

(2) L'article 8

L'article 8 de la *Charte* prévoit :

8. Chacun a droit à la protection contre les fouilles, les perquisitions ou les saisies abusives.

Pour que l'art. 8 reçoive application, il doit y avoir eu fouille, perquisition ou saisie. Il faut ensuite déterminer si la fouille, perquisition ou saisie était abusive. À l'instar du Quatrième amendement de la Constitution des États-Unis, l'art. 8 protège une attente raisonnable en matière de respect de la vie privée : *Hunter c. Southam*, précité, p. 159, le juge Dickson (plus tard Juge en chef). Cependant, ce qui est raisonnable est propre au contexte. Dans l'application de l'art. 8, « il faut apprécier si, dans une situation donnée, le droit du public de ne pas être importuné par le gouvernement doit céder le pas au droit du gouvernement de s'immiscer dans la vie privée des particuliers afin de réaliser ses fins et, notamment, d'assurer l'application de la loi » (*id.*, p. 159-160).

Dans l'arrêt *R. c. Plant*, [1993] 3 R.C.S. 281, p. 293, le juge Sopinka a dressé une liste de plusieurs facteurs qui détermineront les paramètres de la protection offerte par l'art. 8 en ce qui concerne les aspects informationnels de la vie privée :

L'examen de facteurs tels la nature des renseignements, celle des relations entre la partie divulguant les renseignements et la partie en réclamant la confidentialité, l'endroit où ils ont été recueillis, les conditions dans lesquelles ils ont été obtenus et la gravité du crime faisant l'objet de l'enquête, permet de pondérer les droits sociétaux à la protection de la dignité, de l'intégrité et de l'autonomie de la personne et l'application efficace de la loi.

L'approche propre au contexte à l'égard de l'art. 8 signifie inévitablement, comme le juge Wilson l'a fait remarquer dans l'arrêt *Thomson Newspapers*,

individual's interest in privacy must give way to the broader state interest in having the information or document disclosed". Naturally, if a person has but a minimal expectation with respect to informational privacy, this may tip the balance in the favour of the state interest: *Plant, supra; Smith v. Canada (Attorney General)*, [2001] 3 S.C.R. 902, 2001 SCC 88.

Generally, an individual has a diminished expectation of privacy in respect of records and documents that he or she produces during the ordinary course of regulated activities: see, e.g., *Thomson Newspapers, supra*, at p. 507, *per* La Forest J.; *143471 Canada, supra*, at p. 378, *per* Cory J.; *Comité paritaire, supra*, at pp. 420-21; *Fitzpatrick, supra*, at para. 49. In the particular context of the self-assessment and self-reporting income tax regime, a taxpayer's privacy interest in records that may be relevant to the filing of his or her tax return is relatively low: *McKinlay Transport, supra*, at pp. 649-50.

C. *Audit vs. Investigation*

As mentioned above, the *Charter* issues in this appeal touch upon the admission into evidence in a s. 239 prosecution of documents and utterances compelled by ss. 231.1(1) and 231.2(1). This problem did not arise in *McKinlay Transport*, where the appellants were charged under s. 238 for failing to comply with requirement letters, but there was no allegation that the requirements were themselves being used to further the investigation of an offence. In brief, this Court has yet to consider the extent to which the use of ss. 231.1(1) and 231.2(1) to build a prosecutorial case infringes a taxpayer's constitutional rights.

(1) Submissions of the Parties

The submissions of the parties in this regard stand in stark opposition. The parties seeking to

précité, p. 495, que « vient [. . .] un moment où le droit de l'individu au respect de sa vie privée doit céder le pas à l'intérêt plus grand qu'a l'État à ce que soient communiqués des renseignements ou un document ». De toute évidence, si une personne n'a qu'une attente minimale pour ce qui est des aspects informationnels de sa vie privée, cela pourrait faire pencher la balance en faveur de l'intérêt de l'État : *Plant*, précité; *Smith c. Canada (Procureur général)*, [2001] 3 R.C.S. 902, 2001 CSC 88.

Généralement, un particulier possède une attente réduite quant au respect de sa vie privée dans le cas de registres et documents qu'il produit dans le cours normal d'activités réglementées : voir par ex. *Thomson Newspapers*, précité, p. 507, le juge La Forest; *143471 Canada*, précité, p. 378, le juge Cory; *Comité paritaire*, précité, p. 420-421; *Fitzpatrick*, précité, par. 49. Dans le contexte particulier du régime fiscal d'autocotisation et d'autodéclaration, le droit d'un contribuable à la protection de sa vie privée à l'égard des registres qui peuvent être utiles au dépôt de sa déclaration de revenu est relativement faible : *McKinlay Transport*, précité, p. 649-650.

C. *Vérification et enquête*

Comme je l'ai mentionné, les questions relatives à la *Charte* en l'espèce se rapportent à l'admission en preuve, dans une poursuite relative à l'art. 239, de documents et déclarations obtenus par la contrainte sous le régime des par. 231.1(1) et 231.2(1). Ce problème ne s'est pas présenté dans l'affaire *McKinlay Transport*, où les appelants avaient été inculpés sous le régime de l'art. 238 de ne pas avoir obtempéré à des demandes péremptoires, mais où il n'était pas allégué que ces demandes mêmes avaient été utilisées pour les besoins de l'enquête relative à une infraction. En résumé, notre Cour n'a pas encore eu à déterminer dans quelle mesure l'utilisation des par. 231.1(1) et 231.2(1) pour fins de constitution d'un dossier de poursuite porte atteinte aux droits constitutionnels du contribuable.

(1) Les prétentions des parties

Les prétentions des parties sur ce point sont diamétralement opposées. Les parties qui s'appuient

72

73

74

rely upon the distinction describe ss. 231.1(1) and 231.2(1) as “audit” functions, i.e., fundamentally directed towards compliance and civil reassessment concerns. The appellant submits that the Crown can no longer use the ss. 231.1(1) and 231.2(1) “audit powers” from the point at which its predominant purpose is to investigate a s. 239 offence. The Criminal Lawyers’ Association (Ontario) and the appellant in the companion case, *Ling*, submit that the inspection and requirement powers may be used at any time, but that a person accused of a s. 239 offence must benefit from use and derivative use immunity relative to any information that is compelled from him during the audit process.

sur la distinction décrivent les fonctions énumérées aux par. 231.1(1) et 231.2(1) comme des fonctions de « vérification », c.-à-d. des fonctions visant fondamentalement l’observation de la Loi et l’établissement d’une nouvelle cotisation, qui est une matière civile. L’appelant prétend que le ministère public ne peut plus se servir des « pouvoirs de vérification » conférés par les par. 231.1(1) et 231.2(1) à partir du moment où son objet prédominant consiste à enquêter sur une infraction prévue à l’art. 239. La Criminal Lawyers’ Association (Ontario) et l’appelant dans l’affaire connexe, *Ling*, font valoir que les pouvoirs d’inspection et de demande péremptoire peuvent être utilisés en tout temps, mais qu’une personne accusée d’une infraction prévue à l’art. 239 doit bénéficier d’une immunité contre l’utilisation de la preuve et contre l’utilisation de la preuve dérivée relativement à tout renseignement qu’elle a été contrainte de fournir au cours du processus de vérification.

75

On the other hand, the respondent submits that there is no rigid audit/investigation distinction. It reiterates that the ITA is an integrated regulatory scheme, and argues that all of the powers are assigned to a single person, the Minister, whose function under the Act does not change: the fact that the Minister delegates the use of these powers to various CCRA functionaries is irrelevant, as is the internal organizational structure of the department. According to the respondent, the ss. 231.1(1) and 231.2(1) powers are available in all circumstances, save two: where charges have been laid under s. 239 and the sole purpose for their exercise is to obtain prosecutorial evidence, and where the laying of charges is deliberately delayed in order for prosecutors to use the powers to build their case. The respondent concedes, as well, that s. 231.1(1)(d) does not countenance queries into the mental state, or *mens rea*, required to prove the ITA offences; the definition of “proper questions” in that paragraph does not extend that far, and answers to such questions should therefore be excluded under s. 24(2).

Par contre, l’intimée avance qu’il n’existe pas de distinction nette entre une vérification et une enquête. Elle rappelle que la LIR est un régime réglementaire intégré et soutient que tous les pouvoirs sont attribués à une seule personne, le ministre, auquel la Loi attribue une fonction qui ne change pas : le fait que le ministre délègue l’utilisation de ces pouvoirs à divers fonctionnaires de l’ADRC n’est pas pertinent, pas plus d’ailleurs que l’organigramme interne du ministère. Selon l’intimée, les pouvoirs prévus aux par. 231.1(1) et 231.2(1) peuvent être utilisés dans toutes les circonstances, sauf dans les deux cas suivants : premièrement, lorsque des accusations ont été portées en vertu de l’art. 239 et que le seul but de l’exercice de ces pouvoirs est de recueillir une preuve à charge et, deuxièmement, lorsque les poursuivants retardent délibérément le dépôt des accusations afin d’utiliser ces pouvoirs pour étayer leur preuve. L’intimée concède également que l’al. 231.1(1)d) n’autorise pas de questions relativement à l’état d’esprit, ou *mens rea*, requis pour faire la preuve des infractions à la LIR; dans cet alinéa, la définition de l’expression « questions pertinentes » ne va pas aussi loin et les réponses à de telles questions devraient être écartées par application du par. 24(2).

The intervening Attorneys General for Ontario and Quebec support the respondent's position. With respect to the proper use of ss. 231.1(1) and 231.2(1), the Attorney General of Quebec adopts a "sole purpose" approach, similar to the respondent's. For its part, the Attorney General for Ontario submits that there is no reasonable expectation of privacy in incriminatory information gathered pursuant to regulatory powers; however, the abuse of process doctrine and s. 7 of the *Charter* might find application in situations of improper conduct, such as "where there is no legitimate interest left in an audit and the auditors have become mere agents of an enforcement objective" (Attorney General for Ontario's factum, at para. 49).

(2) Our View

Analysis must begin with the words of the Act, and the proper construction of ss. 231.1(1) and 231.2(1). The approach to statutory interpretation can be easily stated: one is to seek the intent of Parliament by reading the words of the provision in context and according to their grammatical and ordinary sense, harmoniously with the scheme and the object of the statute (*Interpretation Act*, R.S.C. 1985, c. I-21, s. 12; *Bell ExpressVu Limited Partnership v. Rex*, [2002] 2 S.C.R. 559, 2002 SCC 42; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27; *R. v. Gladue*, [1999] 1 S.C.R. 688; E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 87).

By their express terms, both ss. 231.1(1) and 231.2(1) are available "for any purpose related to the administration or enforcement" or, in French, "*pour l'application et l'exécution*" of the ITA. Although these terms are, at first glance, extremely broad, we ultimately come to the conclusion that, in the entire context, they do not include the prosecution of s. 239 offences.

As several of this Court's recent cases have illustrated, the words employed in the English and French versions of a federal statute are equally

Les procureurs généraux de l'Ontario et du Québec, intervenants, appuient la position de l'intimée. En ce qui concerne l'utilisation appropriée des par. 231.1(1) et 231.2(1), le procureur général du Québec adopte une approche fondée sur un [TRADUCTION] « objet unique » semblable à celle que préconise l'intimée. Quant au procureur général de l'Ontario, il allègue qu'il n'existe pas d'attente raisonnable en matière de respect de la vie privée dans le cas de renseignements incriminants recueillis conformément aux pouvoirs réglementaires; cependant, la doctrine de l'abus de procédure et l'art. 7 de la *Charte* pourraient s'appliquer dans des cas de conduite irrégulière, notamment [TRADUCTION] « lorsqu'il n'existe plus d'intérêt légitime à effectuer une vérification et que les vérificateurs sont devenus de simples agents d'application de la loi » (mémoire du procureur général de l'Ontario, par. 49).

(2) Notre point de vue

Notre analyse doit commencer par celle des termes de la Loi et par l'interprétation juste des par. 231.1(1) et 231.2(1). Il est facile de décrire la méthode d'interprétation des lois : il faut déterminer l'intention du législateur et, à cette fin, lire les termes de la loi dans leur contexte, en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit et l'objet de la loi (*Loi d'interprétation*, L.R.C. 1985, ch. I-21, art. 12; *Bell ExpressVu Limited Partnership c. Rex*, [2002] 2 R.C.S. 559, 2002 CSC 42; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; *R. c. Gladue*, [1999] 1 R.C.S. 688; E. A. Driedger, *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), p. 87).

Comme ils le prévoient expressément, les par. 231.1(1) et 231.2(1) sont destinés à être utilisés « pour l'application et l'exécution » ou, en anglais, « *for any purpose related to the administration or enforcement* » de la LIR. Bien que ces expressions soient à première vue extrêmement générales, nous concluons en dernière analyse que, compte tenu de l'ensemble du contexte, elles n'incluent pas la poursuite des infractions prévues à l'art. 239.

Comme plusieurs des arrêts récents de notre Cour l'ont illustré, les termes employés dans les versions anglaise et française d'une loi fédérale

76

77

78

79

authoritative and should be read together in order to ascertain the proper meaning of the terms. The meaning of “administration” is clear. On the other hand, the ordinary sense of the term “enforcement” could conceivably encompass both assessment of tax liability and prosecution of offences (the *Oxford English Reference Dictionary* (2nd ed. 1996) defines “enforce” as “compel observance of (a law etc.)”). As for the French version, it provides negligible assistance here, since the two terms are rendered in equally wide scope, as “*l’application et l’exécution*”. Hence, the question remains: does “enforcement” of the ITA include the prosecution of the s. 239 criminal offences?

font pareillement autorité et il faut les lire conjointement pour dégager l’interprétation qu’il convient de leur attribuer. En anglais, le sens du terme « *administration* » est clair. Par contre, le sens ordinaire du terme « *enforcement* » pourrait théoriquement comprendre à la fois l’évaluation d’une obligation fiscale et la poursuite des infractions (l’*Oxford English Reference Dictionary* (2^e éd. 1996), définit le terme « *enforce* » comme [TRADUCTION] « le fait de contraindre à l’observation (notamment d’une loi) ». Quant à elle, la version française n’est pas d’un grand secours en l’espèce, car les termes « application » et « exécution » ont une portée aussi vaste l’un que l’autre. La question demeure donc de savoir si le terme « *enforcement* » figurant dans la LIR inclut la poursuite des infractions criminelles visées à l’art. 239.

80

This Court considered the scope of the requirement power in *Canadian Bank of Commerce v. Canada (Attorney General)*, [1962] S.C.R. 729, and *James Richardson & Sons, Ltd. v. M.N.R.*, [1984] 1 S.C.R. 614. At p. 625 of the *Richardson* case, Wilson J. held that the provision could not be employed for a “fishing expedition”, and that it was “only available to the Minister to obtain information relevant to the tax liability of some specific person or persons if the tax liability of such person or persons is the subject of a genuine and serious inquiry”.

Notre Cour a examiné l’étendue du pouvoir de demande péremptoire dans les arrêts *Canadian Bank of Commerce c. Canada (Attorney General)*, [1962] R.C.S. 729, et *James Richardson & Sons, Ltd. c. M.R.N.*, [1984] 1 R.C.S. 614. À la page 625 de l’arrêt *Richardson*, le juge Wilson conclut que cette disposition ne peut servir pour faire une « recherche à l’aveuglette » et que « le Ministre ne peut [y] recourir [. . .] pour obtenir des renseignements sur l’assujettissement à l’impôt d’une seule ou de plusieurs personnes déterminées que si leur assujettissement fait l’objet d’une enquête véritable est sérieuse ».

81

The respondent’s interpretation of “proper questions” for the purposes of s. 231.1(1)(d) implies that the words “administration or enforcement”, as they are used in the context of s. 231.1(1), do not extend to the investigation of ITA offences. Additionally and, in our view, more significantly, it is useful to contrast the language of ss. 231.1(1) and 231.2(1) with that of s. 231.3(1), which sets out an *ex parte* application process for a warrant to search “for any document or thing that may afford evidence [of] the commission of [the] offence under this Act” (emphasis added). The existence of a prior authorization procedure where the commission of an offence is suspected creates a strong inference that the separate statutory inspection and

L’interprétation que l’intimée propose de l’expression « questions pertinentes » pour l’application de l’al. 231.1(1)d) laisse entendre que les termes « application et [. . .] exécution », tels qu’ils sont utilisés dans le contexte du par. 231.1(1), ne visent pas les enquêtes relatives aux infractions à la LIR. Il est aussi utile et, selon nous, encore plus révélateur, de comparer le libellé des par. 231.1(1) et 231.2(1) à celui du par. 231.3(1), qui prévoit un processus de requête *ex parte* en vue d’obtenir un mandat de perquisition permettant de chercher « des documents ou choses qui peuvent constituer des éléments de preuve de la perpétration d’une infraction à la présente loi » (je souligne). L’existence d’une procédure d’autorisation préalable lorsque l’on

requirement powers are unavailable to further a prosecutorial investigation.

In response to a question put to him during the appeal, counsel for the respondent submitted that the s. 231.3(1) warrant power was “residual”, in the sense that it was intended to provide protection against the eventuality that a taxpayer, informed of an audit against him or her, would destroy his or her records in order to be charged with non-compliance under s. 238 rather than evasion under s. 239; the theory advanced being that the warrant, because of its being issued *ex parte*, would allow the authorities to act before the taxpayer were even aware of the audit.

We cannot accept that argument. First, we find it difficult to imagine why Parliament, if it truly desired to create such a safeguard for tax assessment purposes, would attach three such onerous pre-requisites to its issuance. The s. 231.3 warrant issues only in circumstances where the judge is satisfied that there are reasonable grounds to believe: that an ITA offence was committed (s. 231.3(3)(a)); that a document or thing affording evidence of the offence is likely to be found (s. 231.3(3)(b)); and that the place specified in the application for the warrant is likely to contain the document or thing (s. 231.3(3)(c)). Plainly, s. 231.3 is concerned with offences against the Act, and not with auditorial verifications. It follows that the s. 231.3 warrant covers generally the same ground as does the *Criminal Code*'s s. 487 warrant (see *R. v. Multiform Manufacturing Co.*, [1990] 2 S.C.R. 624), which was in fact the route chosen by Revenue Canada to obtain evidence of the offences in the present case. According to one expert, it is now the CCRA's standard practice to use s. 487 of the *Criminal Code* rather than s. 231.3 of the ITA: see Krishna, *supra*, at p. 810. Second, and perhaps more fundamentally, Parliament made it an offence under s. 239(1)(b) to destroy records or books of account; substituting a charge under

soupçonne qu'une infraction a été commise crée une forte inférence selon laquelle il n'est pas possible d'exercer les pouvoirs distincts d'inspection et de demande péremptoire pour mener une enquête criminelle.

En réponse à une question qui lui a été posée au cours de l'audition, le procureur de l'intimée a avancé que le pouvoir d'un juge de décerner un mandat en vertu du par. 231.3(1) constituait un pouvoir [TRADUCTION] « résiduel » en ce sens qu'il vise à écarter la possibilité qu'un contribuable, informé de la tenue d'une vérification à son sujet, détruise ses registres de façon à pouvoir être inculpé d'inobservation de la loi en application de l'art. 238, plutôt que de fraude fiscale sous le régime de l'art. 239; selon l'hypothèse avancée, la délivrance *ex parte* du mandat permettrait aux autorités d'agir avant que le contribuable soit même au courant de la vérification.

Nous ne pouvons retenir cet argument. Premièrement, nous pouvons difficilement imaginer pourquoi le législateur, s'il désirait réellement créer une telle mesure de protection pour fins d'évaluation de l'obligation fiscale, aurait établi trois conditions préalables aussi sévères à la délivrance d'un mandat de perquisition. En effet, le juge ne décerne le mandat de perquisition visé à l'art. 231.3 que s'il est convaincu qu'il existe des motifs raisonnables de croire ce qui suit : une infraction prévue par la LIR a été commise (al. 231.3(3)a)); des documents ou choses qui peuvent constituer des éléments de preuve de la perpétration de l'infraction seront vraisemblablement trouvés (al. 231.3(3)b)); l'endroit précisé dans la requête contient vraisemblablement de tels documents ou choses (al. 231.3(3)c)). De toute évidence, l'art. 231.3 vise les infractions à la Loi, et non les vérifications. Il s'ensuit que le mandat prévu par l'art. 231.3 s'applique généralement à des situations couvertes par le mandat de perquisition décerné en vertu de l'art. 487 du *Code criminel* (voir l'arrêt *R. c. Multiform Manufacturing Co.*, [1990] 2 R.C.S. 624), voie qu'a effectivement privilégiée Revenu Canada en l'espèce pour recueillir des éléments de preuve relativement aux infractions. Selon un expert, l'ADRC a maintenant pour pratique de recourir habituellement à l'art. 487

82

83

one paragraph of s. 239(1) for another would be a Pyrrhic victory for the miscreant taxpayer.

du *Code criminel* plutôt qu'à l'art. 231.3 de la LIR : voir Krishna, *op. cit.*, p. 810. Deuxièmement, et ceci nous semble peut-être plus fondamental, le législateur fédéral a criminalisé à l'al. 239(1)*b*) le fait de détruire des registres ou des livres de comptes; substituer une accusation visée à un alinéa du par. 239(1) par une autre constituerait une victoire à la Pyrrhus pour le contribuable sans foi ni loi.

84 Although the taxpayer and the CCRA are in opposing positions during an audit, when the CCRA exercises its investigative function they are in a more traditional adversarial relationship because of the liberty interest that is at stake. In these reasons, we refer to the latter as the adversarial relationship. It follows that there must be some measure of separation between the audit and investigative functions within the CCRA. Of course, having determined this, it remains for us to determine the bounds between the ITA audit and investigation and then to discuss the legal consequences. To this, we now turn.

Le contribuable et l'ADRC ont des intérêts opposés à l'étape de la vérification, mais lorsque l'ADRC exerce sa fonction d'enquête, ils se trouvent dans une relation de nature contradictoire plus traditionnelle en raison du droit à la liberté qui est alors en jeu. Dans les présents motifs, c'est ce dernier type de relation que nous appelons la relation de nature contradictoire. Il s'ensuit qu'il doit exister une certaine séparation entre les fonctions de vérification et d'enquête au sein de l'ADRC. Ayant statué sur ce point, il nous reste bien entendu à délimiter la frontière entre la vérification et l'enquête sous le régime de la LIR et à en examiner les conséquences juridiques. C'est ce que nous ferons maintenant.

D. *Delineating the Bounds Between Audit and Investigation: Nature of the Inquiry*

D. *La délimitation de la frontière entre une vérification et une enquête : la nature de l'examen*

85 We have been directed to a plethora of cases that have attempted to draw the line between audit and investigation for income tax purposes. There is a lack of consensus on the matter. Some courts have stated that the investigation begins at the time when there are reasonable and probable grounds to believe that an offence has occurred: see *R. v. Bjellebo*, [1999] O.J. No. 965 (QL) (Gen. Div.), at para. 171; *R. v. Pheasant*, [2001] G.S.T.C. 8 (Ont. C.J.), at para. 68; *R. v. Chusid* (2001), 57 O.R. (3d) 20 (S.C.J.), at para. 61.

On a porté à notre attention une pléthore de décisions dans lesquelles les tribunaux ont tenté de tracer la ligne de démarcation entre une vérification et une enquête pour les besoins de l'impôt sur le revenu. Il n'existe pas de consensus sur cette question. Certains tribunaux ont affirmé que l'enquête commence au moment où il existe des motifs raisonnables et probables de croire qu'il y a eu perpétration d'une infraction : voir *R. c. Bjellebo*, [1999] O.J. No. 965 (QL) (Div. gén.), par. 171; *R. c. Pheasant*, [2001] G.S.T.C. 8 (C.J. Ont.), par. 68; *R. c. Chusid* (2001), 57 O.R. (3d) 20 (C.S.J.), par. 61.

86 Some cases have referred to "reasonable suspicions" of an offence as engaging the audit/investigation tripwire: *R. v. Roberts*, [1998] B.C.J. No. 3184 (QL) (Prov. Ct.), at paras. 39-40; *R. v. Dial Drug Stores Ltd.* (2001), 52 O.R. (3d) 367 (C.J.), at p. 387. Still other cases have held that the test is one of "predominant purpose": see the lower court judgments in the case at bar; *Samson v. Canada*, [1995] 3 F.C. 306 (C.A.), leave to appeal refused,

Dans certaines décisions, les tribunaux affirment que c'est l'existence de [TRADUCTION] « soupçons raisonnables » quant à la perpétration d'une infraction qui déclenche la transformation d'une vérification en enquête : *R. c. Roberts*, [1998] B.C.J. No. 3184 (QL) (C. prov.), par. 39-40; *R. c. Dial Drug Stores Ltd.* (2001), 52 O.R. (3d) 367 (C.J.), p. 387. Cependant, d'autres ont statué que le critère est celui de [TRADUCTION] « l'objet prédominant » :

[1996] 1 S.C.R. ix (*sub nom. Samson v. Addy*); *R. v. Yip* (2000), 278 A.R. 124, 2000 ABQB 873, at para. 34; *R. v. Anderson* (2001), 209 Sask. R. 117, 2001 SKQB 334, at para. 36; *R. v. Seaside Chevrolet Oldsmobile Ltd.* (2002), 248 N.B.R. (2d) 132, 2002 NBPC 5, at para. 51. Another has purported to have applied the same test, only to find that the predominant purpose will always be investigatory when “matters are placed in the hands of” Special Investigations Section: see *R. v. Warawa* (1997), 208 A.R. 81 (Q.B.), at paras. 11-12 and 134.

In *Norway Insulation, supra*, LaForme J. held, at p. 437, that the regulatory nature of an inquiry “changed after Special Investigations became involved and directed the subsequent work”. He also agreed with the trial judge (reasons at [1995] 2 C.T.C. 451 (Ont. Ct. (Prov. Div.)) that it was when the first auditor developed the opinion, ultimately erroneous, that there was “sufficient evidence” of an offence, that the inquiry changed hue. Finally, in *R. v. Coghlan*, [1994] 1 C.T.C. 164 (Ont. Ct. (Prov. Div.)), at p. 172, Judge Ratushny opined that it was only when “Revenue Canada decides to lay criminal charges” that the criminal investigation begins. Otherwise, “the searches or seizures are for the bona fide purpose of determining compliance with the *Income Tax Act*, whether or not Revenue Canada suspects a criminal offence during that time” (*ibid.*). *Coghlan* was followed in *Gorenko v. La Reine*, [1997] R.J.Q. 2482 (Sup. Ct.), at p. 2500 (aff’d [1999] Q.J. No. 6268 (QL) (C.A.)), leave to appeal to S.C.C. granted and appeal discontinued, [2000] 2 S.C.R. ix).

In our view, where the predominant purpose of a particular inquiry is the determination of penal liability, CCRA officials must relinquish the

voir les décisions des tribunaux d’instance inférieure en l’espèce; *Samson c. Canada*, [1995] 3 C.F. 306 (C.A.), autorisation de pourvoi refusée, [1996] 1 R.C.S. ix (*sub nom. Samson c. Addy*); *R. c. Yip* (2000), 278 A.R. 124, 2000 ABQB 873, par. 34; *R. c. Anderson* (2001), 209 Sask. R. 117, 2001 SKQB 334, par. 36; *R. c. Seaside Chevrolet Oldsmobile Ltd.* (2002), 248 R.N.-B. (2^e) 132, 2002 NBPC 5, par. 51. Un autre tribunal a expressément voulu appliquer le même critère pour enfin conclure que l’objet prédominant consiste toujours à mener une enquête lorsque [TRADUCTION] « l’examen des questions » sera confié à la Section des enquêtes spéciales : voir l’arrêt *R. c. Warawa* (1997), 208 A.R. 81 (B.R.), par. 11-12 et 134.

Dans l’affaire *Norway Insulation*, précitée, le juge LaForme a conclu à la p. 437, que le caractère réglementaire d’un examen [TRADUCTION] « avait changé au moment où les Enquêtes spéciales étaient intervenues et avaient dirigé le travail accompli par la suite ». Il a également souscrit à l’opinion du juge de première instance (motifs publiés à [1995] 2 C.T.C. 451 (C. Ont. (Div. prov.)) selon laquelle c’était au moment où le premier vérificateur avait formé l’opinion, erronée en dernière analyse, qu’il existait une [TRADUCTION] « preuve suffisante » de la perpétration d’une infraction que l’examen avait changé d’orientation. Enfin, dans l’affaire *R. c. Coghlan*, [1994] 1 C.T.C. 164 (C. Ont. (Div. prov.)), p. 172, le juge Ratushny a exprimé l’avis que c’est seulement lorsque [TRADUCTION] « Revenu Canada décide de porter des accusations criminelles » que commence l’enquête criminelle. Sinon, [TRADUCTION] « l’objet véritable des fouilles, perquisitions ou saisies est de vérifier la conformité avec la *Loi de l’impôt sur le revenu*, que Revenu Canada ait ou non alors des soupçons relativement à la perpétration d’une infraction criminelle » (*ibid.*). La décision *Coghlan* a été suivie dans *Gorenko c. La Reine*, [1997] R.J.Q. 2482 (C.S.), p. 2500 (conf. par [1999] J.Q. n° 6268 (QL) (C.A.)), autorisation de pourvoi à la C.S.C. accordée, suivie d’un désistement : [2000] 2 R.C.S. ix).

À notre avis, lorsqu’un examen dans un cas particulier a pour objet prédominant d’établir la responsabilité pénale du contribuable, les fonctionnaires

authority to use the inspection and requirement powers under ss. 231.1(1) and 231.2(1). In essence, officials “cross the Rubicon” when the inquiry in question engages the adversarial relationship between the taxpayer and the state. There is no clear formula that can answer whether or not this is the case. Rather, to determine whether the predominant purpose of the inquiry in question is the determination of penal liability, one must look to all factors that bear upon the nature of that inquiry.

89

To begin with, the mere existence of reasonable grounds that an offence may have occurred is by itself insufficient to support the conclusion that the predominant purpose of an inquiry is the determination of penal liability. Even where reasonable grounds to suspect an offence exist, it will not always be true that the predominant purpose of an inquiry is the determination of penal liability. In this regard, courts must guard against creating procedural shackles on regulatory officials; it would be undesirable to “force the regulatory hand” by removing the possibility of seeking the lesser administrative penalties on every occasion in which reasonable grounds existed of more culpable conduct. This point was clearly stated in *McKinlay Transport, supra*, at p. 648, where Wilson J. wrote: “The Minister must be capable of exercising these [broad supervisory] powers whether or not he has reasonable grounds for believing that a particular taxpayer has breached the Act.” While reasonable grounds indeed constitute a necessary condition for the issuance of a search warrant to further a criminal investigation (s. 231.3 of the ITA; *Criminal Code*, s. 487), and might in certain cases serve to indicate that the audit powers were misused, their existence is not a sufficient indicator that the CCRA is conducting a *de facto* investigation. In most cases, if all ingredients of an offence are reasonably thought to have occurred, it is likely that the investigation function is triggered.

de l’ADRC doivent renoncer à leur faculté d’utiliser les pouvoirs d’inspection et de demande péremptoire que leur confèrent les par. 231.1(1) et 231.2(1). Essentiellement, les fonctionnaires [TRADUCTION] « franchissent le Rubicon » lorsque l’examen crée la relation contradictoire entre le contribuable et l’État. Il n’existe pas de méthode claire pour décider si tel est le cas. Pour déterminer si l’objet prédominant d’un examen consiste à établir la responsabilité pénale du contribuable, il faut plutôt examiner l’ensemble des facteurs qui ont une incidence sur la nature de cet examen.

D’abord, la simple existence de motifs raisonnables de croire qu’il peut y avoir eu perpétration d’une infraction est insuffisante en soi pour conclure que l’objet prédominant d’un examen consiste à établir la responsabilité pénale du contribuable. Même lorsqu’il existe des motifs raisonnables de soupçonner la perpétration d’une infraction, il ne sera pas toujours exact de dire que l’objet prédominant de l’examen est d’établir la responsabilité pénale du contribuable. À cet égard, les tribunaux doivent se garder d’imposer des entraves de nature procédurale aux fonctionnaires; il ne serait pas souhaitable de [TRADUCTION] « forcer la main des autorités réglementaires » en les privant de la possibilité de recourir à des peines administratives moindres chaque fois qu’il existe des motifs raisonnables de croire à l’existence d’une conduite plus coupable. Ce point a été exprimé clairement dans l’arrêt *McKinlay Transport*, précité, p. 648, où le juge Wilson affirme : « Le Ministre doit être capable d’exercer ces [larges] pouvoirs [de surveillance], qu’il ait ou non des motifs raisonnables de croire qu’un certain contribuable a violé la Loi ». Bien que l’existence de motifs raisonnables constitue en fait une condition nécessaire à la délivrance d’un mandat de perquisition pour mener une enquête criminelle (art. 231.3 de la LIR et 487 du *Code criminel*) et pourrait, dans certains cas, indiquer que les pouvoirs de vérification ont été utilisés à mauvais escient, cet élément ne suffit pas pour établir que l’ADRC mène une enquête *de facto*. Dans la plupart des cas, si l’on croit raisonnablement à la présence de tous les éléments d’une infraction, il est probable que le processus d’enquête sera enclenché.

All the more, the test cannot be set at the level of mere suspicion that an offence has occurred. Auditors may, during the course of their inspections, suspect all manner of taxpayer wrongdoing, but it certainly cannot be the case that, from the moment such suspicion is formed, an investigation has begun. On what evidence could investigators ever obtain a search warrant if the whiff of suspicion were enough to freeze auditorial fact-finding? The state interest in prosecuting those who wilfully evade their taxes is of great importance, and we should be careful to avoid rendering nugatory the state's ability to investigate and obtain evidence of these offences.

The other pole of the continuum is no more attractive. It would be a fiction to say that the adversarial relationship only comes into being when charges are laid. Logically, this will only happen once the investigators believe that they have obtained evidence that indicates wrongdoing. Because the s. 239 offences contain an element of mental culpability, the state will, one must presume, usually have some evidence that the accused satisfied the *mens rea* requirements before laying an information or preferring an indictment. The active collection of such evidence indicates that the adversarial relationship has been engaged, since it is irrelevant to the determination of tax liability. Moreover, although there are judicial controls on the unauthorized exercise of power (*Roncarelli v. Duplessis*, [1959] S.C.R. 121; *Babcock v. Canada (Attorney General)*, [2002] 3 S.C.R. 3, 2002 SCC 57, at para. 25), we believe that allowing CCRA officials to employ ss. 231.1(1) and 231.2(1) until the point where charges are laid, might promote bad faith on the part of the prosecutors. Quite conceivably, situations may arise in which charges are delayed in order to compel the taxpayer to provide evidence against himself or herself for the purposes of a s. 239 prosecution. Although the respondent argued that such situations could be remedied by the courts, we view it as preferable that such situations be avoided rather than

On peut encore moins retenir comme critère le simple soupçon qu'une infraction a été commise. Au cours de sa vérification, le vérificateur peut soupçonner toutes sortes de conduites répréhensibles, mais on ne peut certainement pas affirmer qu'une enquête est enclenchée dès l'apparition d'un soupçon. Sur le fondement de quels éléments de preuve un enquêteur pourrait-il obtenir un mandat de perquisition si un vague soupçon était suffisant pour bloquer le processus de vérification qui permet d'établir les faits? L'intérêt qu'a l'État à poursuivre ceux qui éludent volontairement le paiement d'un impôt revêt une grande importance, et nous devons nous garder de neutraliser la capacité de l'État d'enquêter et de recueillir des éléments de preuve de la perpétration de ces infractions.

L'autre extrême ne semble pas mieux convenir. Ce serait une fiction de dire que la relation de nature contradictoire ne prend naissance qu'au moment du dépôt des accusations. En toute logique, cela ne se produira qu'une fois que les enquêteurs croiront avoir obtenu la preuve de l'existence d'une conduite répréhensible. Puisque les infractions visées à l'art. 239 comportent un élément de culpabilité morale, il faut présumer que l'État disposera habituellement d'une preuve que l'accusé avait la *mens rea* requise avant de déposer une dénonciation ou de présenter un acte d'accusation. La collecte active de ces éléments de preuve indique que la relation de nature contradictoire a pris naissance puisqu'il s'agit là d'un aspect non pertinent pour l'évaluation de l'obligation fiscale. Par ailleurs, bien qu'il existe des mécanismes de contrôle judiciaire de l'exercice non autorisé d'un pouvoir (*Roncarelli c. Duplessis*, [1959] R.C.S. 121; *Babcock c. Canada (Procureur général)*, [2002] 3 R.C.S. 3, 2002 CSC 57, par. 25), nous sommes d'avis que permettre aux fonctionnaires de l'ADRC d'avoir recours à l'application des par. 231.1(1) et 231.2(1) jusqu'au dépôt des accusations pourrait favoriser la mauvaise foi chez les poursuivants. Il est tout à fait concevable qu'il puisse survenir des situations où le dépôt des accusations sera retardé afin de contraindre le contribuable à fournir des éléments de preuve contre lui-même pour les besoins d'une poursuite sous le régime de l'art. 239. Bien que l'intimée ait soutenu

remedied. It is for this reason that the test is as set out above.

92 Whether a matter has been sent to the investigations section is another factor in determining whether the adversarial relationship exists. Again, though, this, by itself, is not determinative. An auditor's recommendation that investigators look at a file might result in nothing in the way of a criminal investigation since there is always the possibility that the file will be sent back. Still, if, in an auditor's judgment, a matter should be sent to the investigators, a court must examine the following behaviour very closely. If the file is sent back, does it appear that the investigators have actually declined to take up the case and have returned the matter so that the audit can be completed? Or, does it appear, rather, that they have sent the file back as a matter of expediency, so that the auditor may use ss. 231.1(1) and 231.2(1) to obtain evidence for a prosecution (as was found to be the case in *Norway Insulation, supra*)?

93 To reiterate, the determination of when the relationship between the state and the individual has reached the point where it is effectively adversarial is a contextual one, which takes account of all relevant factors. In our opinion, the following list of factors will assist in ascertaining whether the predominant purpose of an inquiry is the determination of penal liability. Apart from a clear decision to pursue a criminal investigation, no one factor is necessarily determinative in and of itself, but courts must assess the totality of the circumstances, and make a determination as to whether the inquiry or question in issue engages the adversarial relationship between the state and the individual.

94 In this connection, the trial judge will look at all factors, including but not limited to such questions as:

(a) Did the authorities have reasonable grounds to lay charges? Does it appear from the record that

que les tribunaux pourraient remédier à de telles situations, nous estimons préférable de les éviter plutôt que d'y remédier. C'est pourquoi le critère applicable est celui exposé précédemment.

Le fait que le dossier a été ou non transmis à la section des enquêtes constitue un autre facteur à prendre en compte pour déterminer s'il existe une relation de nature contradictoire. Encore une fois, ce facteur n'est pas déterminant en soi. Même lorsqu'un vérificateur recommande que les enquêteurs examinent un dossier, il se peut qu'aucune enquête criminelle ne soit engagée, car il est toujours possible que le dossier soit retourné à la vérification. Cependant, si un vérificateur est d'avis qu'un dossier devrait être envoyé aux enquêteurs, le tribunal doit examiner très attentivement ce qui se passe ensuite. Si le dossier est retourné à la vérification, les enquêteurs ont-ils réellement décidé de ne pas examiner le dossier et l'ont-ils retourné aux vérificateurs pour que ceux-ci terminent la vérification? L'ont-ils plutôt retourné pour des raisons de commodité afin que le vérificateur puisse utiliser les par. 231.1(1) et 231.2(1) pour obtenir des éléments de preuve pour les besoins d'une poursuite (comme le tribunal l'a constaté dans l'affaire *Norway Insulation, précitée*)?

Rappelons que, pour déterminer à quel moment la relation entre l'État et le particulier est effectivement devenue une relation de nature contradictoire, il faut tenir compte du contexte, en examinant tous les facteurs pertinents. À notre avis, la liste suivante de facteurs sera utile pour déterminer si un examen a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable. À l'exception de la décision claire de procéder à une enquête criminelle, aucun facteur n'est nécessairement déterminant en soi. Les tribunaux doivent plutôt apprécier l'ensemble des circonstances et déterminer si l'examen ou la question en cause crée une relation de nature contradictoire entre l'État et le particulier.

À cet égard, le juge de première instance examinera tous les facteurs, y compris les suivants :

a) Les autorités avaient-elles des motifs raisonnables de porter des accusations? Semble-t-il,

- a decision to proceed with a criminal investigation could have been made?
- au vu du dossier, que l'on aurait pu prendre la décision de procéder à une enquête criminelle?
- (b) Was the general conduct of the authorities such that it was consistent with the pursuit of a criminal investigation? b) L'ensemble de la conduite des autorités donnait-elle à croire que celles-ci procédaient à une enquête criminelle?
- (c) Had the auditor transferred his or her files and materials to the investigators? c) Le vérificateur avait-il transféré son dossier et ses documents aux enquêteurs?
- (d) Was the conduct of the auditor such that he or she was effectively acting as an agent for the investigators? d) La conduite du vérificateur donnait-elle à croire qu'il agissait en fait comme un mandataire des enquêteurs?
- (e) Does it appear that the investigators intended to use the auditor as their agent in the collection of evidence? e) Semble-t-il que les enquêteurs aient eu l'intention d'utiliser le vérificateur comme leur mandataire pour recueillir des éléments de preuve?
- (f) Is the evidence sought relevant to taxpayer liability generally? Or, as is the case with evidence as to the taxpayer's *mens rea*, is the evidence relevant only to the taxpayer's penal liability? f) La preuve recherchée est-elle pertinente quant à la responsabilité générale du contribuable ou, au contraire, uniquement quant à sa responsabilité pénale, comme dans le cas de la preuve de la *mens rea*?
- (g) Are there any other circumstances or factors that can lead the trial judge to the conclusion that the compliance audit had in reality become a criminal investigation? g) Existe-t-il d'autres circonstances ou facteurs susceptibles d'amener le juge de première instance à conclure que la vérification de la conformité à la loi était en réalité devenue une enquête criminelle?

It should also be noted that in this case we are dealing with the CCRA. However, there may well be other provincial or federal governmental departments or agencies that have different organizational settings which in turn may mean that the above factors, as well as others, will have to be applied in those particular contexts.

E. *Charter Consequences*

With respect to the consequences related to s. 8 of the *Charter*, *McKinlay Transport*, *supra*, makes it clear that taxpayers have very little privacy interest in the materials and records that they are obliged to keep under the ITA, and that they are obliged to produce during an audit. Moreover, once an auditor has inspected or required a given document under ss. 231.1(1) and 231.2(1), the taxpayer cannot truly be said to have a reasonable expectation that

Il faut aussi souligner que le présent pourvoi concerne l'ADRC. Il se pourrait toutefois que d'autres ministères ou organismes gouvernementaux fédéraux ou provinciaux aient des structures organisationnelles différentes. Il pourrait alors être nécessaire, pour cette raison, d'appliquer certains facteurs, dont les facteurs qui précèdent, en tenant compte de leur contexte particulier.

E. *Conséquences sur l'application de la Charte*

En ce qui concerne l'application de l'art. 8 de la *Charte*, l'arrêt *McKinlay Transport*, précité, établit clairement que le droit au respect de la vie privée du contribuable est très restreint en ce qui concerne les documents et registres qu'il doit tenir conformément à la LIR et produire au cours d'une vérification. En outre, lorsque le vérificateur a examiné ou exigé un document en vertu des par. 231.1(1) et 231.2(1), on ne peut véritablement prétendre que le contribuable

the auditor will guard its confidentiality. It is well known, as Laskin C.J. stated in *Smerchanski*, *supra*, at p. 32, that “[t]he threat of prosecution underlies every tax return if a false statement is knowingly made in it”. It follows that there is nothing preventing auditors from passing to investigators their files containing validly obtained audit materials. That is, there is no principle of use immunity that prevents the investigators, in the exercise of their investigative function, from making use of evidence obtained through the proper exercise of the CCRA’s audit function. Nor, in respect of validly obtained audit information, is there any principle of derivative use immunity that would require the trial judge to apply the “but for” test from *S. (R.J.)*, *supra*. If a particular piece of evidence comes to light as a result of the information validly contained in the auditor’s file, then investigators may make use of it.

s’attendait raisonnablement à ce que le vérificateur en préserve la confidentialité. Comme le juge en chef Laskin l’a affirmé dans l’arrêt *Smerchanski*, précité, p. 32, il est bien établi qu’« [a]ucune déclaration d’impôt n’échappe à la menace de poursuites en cas de déclaration frauduleuse délibérée ». Il s’ensuit donc que rien n’empêche les vérificateurs de transmettre leurs dossiers, qui renferment des documents de vérification validement obtenus, aux enquêteurs. Ainsi, aucun principe d’immunité contre l’utilisation n’empêche les enquêteurs, dans l’exercice de leur fonction d’enquête, d’utiliser des éléments de preuve obtenus dans l’exercice régulier de la fonction de vérification de l’ADRC. En ce qui concerne les renseignements validement obtenus au cours d’une vérification, il n’existe pas non plus de principe d’immunité contre l’utilisation de la preuve dérivée qui exigerait du juge de première instance qu’il applique le critère « n’eût été » formulé dans *S. (R.J.)*, précité. Lorsque des renseignements validement contenus dans le dossier du vérificateur révèlent un élément de preuve particulier, les enquêteurs peuvent l’utiliser.

96 On the other hand, with respect to s. 7 of the *Charter*, when the predominant purpose of a question or inquiry is the determination of penal liability, the “full panoply” of *Charter* rights are engaged for the taxpayer’s protection. There are a number of consequences that flow from this. First, no further statements may be compelled from the taxpayer by way of s. 231.1(1)(d) for the purpose of advancing the criminal investigation. Likewise, no written documents may be inspected or examined, except by way of judicial warrant under s. 231.3 of the ITA or s. 487 of the *Criminal Code*, and no documents may be required, from the taxpayer or any third party for the purpose of advancing the criminal investigation. CCRA officials conducting inquiries, the predominant purpose of which is the determination of penal liability, do not have the benefit of the ss. 231.1(1) and 231.2(1) requirement powers.

Par contre, en ce qui concerne l’application de l’art. 7 de la *Charte*, lorsqu’un examen ou une question a pour objet prédominant d’établir la responsabilité pénale du contribuable, « toute la panoplie » des droits garantis par la *Charte* entrent en jeu pour le protéger. Il en résulte certaines conséquences. Premièrement, le contribuable ne peut être contraint de faire aucune nouvelle déclaration sous le régime de l’al. 231.1(1)d) pour faire progresser l’enquête criminelle. De même, aucun document écrit ne peut être inspecté ni examiné, sauf sur obtention d’un mandat judiciaire sous le régime des art. 231.3 de la LIR ou 487 du *Code criminel*, et ni le contribuable, ni les tiers ne peuvent être contraints à produire des documents pour les besoins de l’enquête criminelle. Les fonctionnaires de l’ADRC qui procèdent à un examen ayant pour objet prédominant d’établir la responsabilité pénale du contribuable ne peuvent exercer les pouvoirs de contrainte conférés par les par. 231.1(1) et 231.2(1).

97 The predominant purpose test does not thereby prevent the CCRA from conducting parallel criminal investigations and administrative audits. The fact

Le critère de l’objet prédominant n’empêche pas l’ADRC de mener parallèlement une enquête criminelle et une vérification administrative. Le fait

that the CCRA is investigating a taxpayer's penal liability, does not preclude the possibility of a simultaneous investigation, the predominant purpose of which is a determination of the same taxpayer's tax liability. However, if an investigation into penal liability is subsequently commenced, the investigators can avail themselves of that information obtained pursuant to the audit powers prior to the commencement of the criminal investigation, but not with respect to information obtained pursuant to such powers subsequent to the commencement of the investigation into penal liability. This is no less true where the investigations into penal liability and tax liability are in respect of the same tax period. So long as the predominant purpose of the parallel investigation actually is the determination of tax liability, the auditors may continue to resort to ss. 231.1(1) and 231.2(1). It may well be that there will be circumstances in which the CCRA officials conducting the tax liability inquiry will desire to inform the taxpayer that a criminal investigation also is under way and that the taxpayer is not obliged to comply with the requirement powers of ss. 231.1(1) and 231.2(1) for the purposes of the criminal investigation. On the other hand, the authorities may wish to avail themselves of the search warrant procedures under ss. 231.3 of the ITA or 487 of the *Criminal Code* to access the documents necessary to advance the criminal investigation. Put another way, the requirement powers of ss. 231.1(1) and 231.2(1) cannot be used to compel oral statements or written production for the purpose of advancing the criminal investigation.

In summary, wherever the predominant purpose of an inquiry or question is the determination of penal liability, criminal investigatory techniques must be used. As a corollary, all *Charter* protections that are relevant in the criminal context must apply.

F. Summary

By way of summary, the following points emerge:

1. Although the ITA is a regulatory statute, a distinction can be drawn between the audit

que l'ADRC enquête sur la responsabilité pénale d'un contribuable n'écarte pas la possibilité que soit menée simultanément une enquête dont l'objet prédominant consiste à évaluer l'obligation fiscale du même contribuable. Toutefois, si une enquête sur la responsabilité pénale est engagée postérieurement, les enquêteurs peuvent utiliser les renseignements obtenus conformément aux pouvoirs de vérification avant le début de l'enquête criminelle, mais non les renseignements obtenus conformément à ces pouvoirs après le début de l'enquête sur la responsabilité pénale. Cela vaut tout autant lorsque les enquêtes touchant la responsabilité pénale et l'obligation fiscale visent la même période d'imposition. Tant que l'enquête parallèle a effectivement pour objet prédominant d'évaluer l'obligation fiscale du contribuable, les vérificateurs peuvent continuer d'avoir recours aux par. 231.1(1) et 231.2(1). Il pourrait bien survenir des circonstances dans lesquelles les fonctionnaires de l'ARDC qui évaluent l'obligation fiscale du contribuable voudront l'informer qu'une enquête criminelle est également en cours et qu'il n'est pas tenu de se soumettre aux pouvoirs de contrainte prévus par les par. 231.1(1) et 231.2(1) pour les besoins de l'enquête criminelle. Par contre, les autorités pourraient décider d'avoir recours à la procédure de délivrance d'un mandat de perquisition prévue aux art. 231.3 de la LIR ou 487 du *Code criminel* pour avoir accès aux documents nécessaires à l'enquête criminelle. En d'autres termes, les pouvoirs de contrainte conférés par les par. 231.1(1) et 231.2(1) ne peuvent être exercés pour obtenir des déclarations verbales ou la production de documents écrits dans le but de faire progresser une enquête criminelle.

En bref, dès qu'un examen ou une question a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable, il faut utiliser les techniques d'enquête criminelle. À titre corollaire, toutes les garanties prévues par la *Charte*, pertinentes dans le contexte criminel, s'appliquent obligatoirement.

F. Résumé

Voici, en résumé, les points qui se dégagent :

1. Bien que la LIR soit une loi de nature réglementaire, il est possible d'établir une

and investigative powers that it grants to the Minister.

2. When, in light of all relevant circumstances, it is apparent that CCRA officials are not engaged in the verification of tax liability, but are engaged in the determination of penal liability under s. 239, the adversarial relationship between the state and the individual exists. As a result, *Charter* protections are engaged.
3. When this is the case, investigators must provide the taxpayer with a proper warning. The powers of compulsion in ss. 231.1(1) and 231.2(1) are not available, and search warrants are required in order to further the investigation.

VI. Application to the Facts of the *Jarvis* Case

100

Whether or not a given inquiry is auditorial or investigatory in nature is a question of mixed fact and law. It involves subjecting the facts of a case to a multi-factored legal standard (*Canada (Director of Investigation and Research) v. Southam Inc.*, [1997] 1 S.C.R. 748, at para. 35) and, accordingly, Judge Fradsham's finding is not immune from appellate review.

101

In our view, although Goy-Edwards's conduct throughout her dealings with the appellant and his accountant was not praiseworthy — and at points appears deceptive — we do not think that the record rises to support a finding that she obtained information under ss. 231.1(1) and 231.2(1) while conducting an investigation, the predominant purpose of which was a determination of Jarvis's penal liability. While Goy-Edwards did on several occasions mislead the appellant and his accountant as to the status of the file, she did not use misleading tactics in order to obtain information under ss. 231.1(1) and 231.2(1) for the purpose of advancing an investigation into penal liability. Moreover, there seems to have been but minor contact between Goy-Edwards and Chang from the moment when the file

distinction entre les pouvoirs de vérification et les pouvoirs d'enquête conférés au ministre.

2. Dans le cas où il est évident, à la lumière de toutes les circonstances pertinentes, que les fonctionnaires de l'ADRC ne procèdent plus à la vérification de l'obligation fiscale, mais essaient d'établir la responsabilité pénale du contribuable sous le régime de l'art. 239, il existe une relation de nature contradictoire entre l'État et le particulier. En conséquence, les protections garanties par la *Charte* s'appliquent.
3. Dans ce cas, les enquêteurs doivent donner une mise en garde appropriée au contribuable. Les pouvoirs de contrainte visés aux par. 231.1(1) et 231.2(1) ne peuvent plus être utilisés et il faut obtenir la délivrance de mandats de perquisition pour poursuivre l'enquête.

VI. Application aux faits de l'affaire *Jarvis*

La question de savoir si un examen constitue une vérification ou une enquête est une question mixte de fait et de droit. Elle commande l'examen des faits au regard d'un critère juridique comportant de multiples facteurs (*Canada (Directeur des enquêtes et recherches) c. Southam Inc.*, [1997] 1 R.C.S. 748, par. 35); en conséquence, la décision du juge Fradsham n'est pas à l'abri d'un examen en appel.

À notre avis, bien que la conduite de M^{me} Goy-Edwards envers l'appelant et son comptable ne soit pas digne d'éloges, et semble avoir été parfois trompeuse, nous ne croyons pas que le dossier permet de conclure qu'elle a obtenu des renseignements au moyen des par. 231.1(1) et 231.2(1) dans le cadre d'un examen dont l'objet prédominant était d'établir la responsabilité pénale de M. Jarvis. Certes, M^{me} Goy-Edwards a induit l'appelant et son comptable en erreur à plusieurs reprises quant à l'état du dossier, mais elle n'a pas eu recours à des tactiques trompeuses afin d'obtenir des renseignements au moyen des par. 231.1(1) et 231.2(1) dans le but de faire progresser une enquête sur la responsabilité pénale du contribuable. En outre, il semble que les communications entre M^{me} Goy-Edwards et M^{me}

was transferred to Special Investigations on May 4, 1994. In brief, Goy-Edwards should undoubtedly have been truthful when asked about the status of the appellant's file, but there is no evidence to show that she used her audit powers to obtain information for prosecutorial purposes.

We do not think it was improper for Goy-Edwards to have brought her supervisor to the April 11 meeting in order to provide a "second opinion" as to whether the file should be sent to the investigative section. The auditor should not have asked if the appellant felt comfortable with the attendance of an "assistant" when that person was in fact a supervisor, but this did not change the fact that the referral to Special Investigations was the auditor's determination. So long as there has been no crystallization of the adversarial relationship, there is, in our view, nothing wrong with an auditor seeking the counsel of another before completing the transfer paperwork.

The record indicates that very little new information came to light as a result of the April 11 meeting. Goy-Edwards was seeking confirmation of a suspicion that she held that tax evasion may have occurred, but her goal in this was to determine whether to refer the file. There is no suggestion that she was seeking information to be used in an eventual prosecution, which fact is borne out by the conclusions of the Court of Queen's Bench and the Court of Appeal: much of the material that was relied upon in the Information to Obtain was already in Revenue Canada's possession. In this respect, as previously stated, it is clear that, although an investigation has been commenced, the audit powers may continue to be used, though the results of the audit cannot be used in pursuance of the investigation or prosecution.

We conclude that, on the facts of this case, the April 11 meeting did not constitute an investigation

Chang aient été très limitées à partir du moment où le dossier a été transféré aux Enquêtes spéciales le 4 mai 1994. Bref, M^{me} Goy-Edwards aurait certainement dû dire la vérité lorsqu'on lui a posé des questions sur l'état du dossier de l'appelant, mais rien ne prouve qu'elle ait cherché à utiliser ses pouvoirs de vérification pour obtenir des renseignements aux fins d'une poursuite.

À notre avis, il n'était pas irrégulier pour M^{me} Goy-Edwards de se faire accompagner par son superviseur à la rencontre du 11 avril afin d'obtenir une [TRADUCTION] « deuxième opinion » quant à savoir si le dossier devait être acheminé à la section des enquêtes. La vérificatrice n'aurait pas dû demander à l'appelant si la présence d'un « adjoint » l'incommodait, alors que cette personne était en réalité son superviseur; cependant, cela ne change rien au fait que c'est la vérificatrice qui a décidé d'acheminer le dossier aux Enquêtes spéciales. Dans la mesure où il n'y a pas eu cristallisation de la relation de nature contradictoire, à notre avis, il n'y avait rien de mal à ce que la vérificatrice obtienne conseil d'une autre personne avant de remplir les documents de transfert du dossier.

Au vu du dossier, la rencontre du 11 avril a révélé très peu de nouveaux renseignements. Madame Goy-Edwards cherchait une confirmation de ses soupçons quant à la possibilité qu'une fraude fiscale ait été commise, mais le but qu'elle visait alors était de déterminer si le dossier devait être renvoyé. Rien n'indique qu'elle cherchait à obtenir des renseignements qui seraient utilisés dans une poursuite éventuelle, ce que confirment les conclusions de la Cour du Banc de la Reine et de la Cour d'appel : la majorité des documents invoqués à l'appui de la Dénonciation en vue d'obtenir un mandat de perquisition étaient déjà en possession de Revenu Canada. À cet égard, comme nous l'avons déjà précisé, il est évident que l'on peut continuer d'avoir recours aux pouvoirs de vérification, même après le commencement d'une enquête, quoique les résultats de cette vérification ne puissent pas servir pour les besoins de l'enquête ou de la poursuite.

Sur le fondement des faits en l'espèce, nous concluons que la rencontre du 11 avril ne

102

103

104

into Jarvis's penal liability under s. 239 of the ITA. It follows that, other than the paragraphs struck from the Information by the trial judge as being erroneous, nothing should have been omitted from the application for the search warrant, and the warrant was therefore validly issued. Based on the application of the relevant factors as discussed above, we differ with the courts below and find that there was no investigation into penal liability prior to May 4, 1994, when Goy-Edwards filled out the Form T134 and referred her file to Special Investigations. The record establishes that Chang's efforts to determine whether reasonable grounds to obtain a search warrant commenced upon her receipt of the file, and that she concluded shortly thereafter that such grounds existed.

105

The searches of the appellant's residence, his accountant's residence, and Revenue Canada's Calgary office were therefore conducted pursuant to a valid warrant. The evidence obtained therefrom should be admissible in a new trial, if one is held. We point out, however, that some banking information was obtained pursuant to s. 231.2(1) requirement letters in early 1995. On the above analysis, this usage violated the appellant's s. 7 rights, since the investigation was at that point well underway. The respondent did not argue that the trial judge had erred in his application of s. 24(2) of the *Charter*, and we would therefore order that the banking records be excluded from any subsequent criminal proceedings against the appellant.

VII. Disposition

106

Accordingly, we would dismiss the appeal, and uphold the Alberta Court of Appeal's judgment and order for a new trial.

Appeal dismissed.

constituait pas une enquête sur la responsabilité pénale de M. Jarvis sous le régime de l'art. 239 de la LIR. Il s'ensuit qu'aucun renseignement, à l'exception des paragraphes que le juge du procès a retranchés de la dénonciation à cause des erreurs qu'ils comportaient, n'aurait dû être omis de la requête visant l'obtention du mandat de perquisition, et que ce mandat a donc été validement décerné. Compte tenu des facteurs pertinents examinés précédemment, nous ne partageons pas l'opinion des tribunaux d'instance inférieure et sommes d'avis qu'aucune enquête sur la responsabilité pénale n'était en cours avant le 4 mai 1994, au moment où M^{me} Goy-Edwards a rempli le formulaire T134 et a renvoyé le dossier aux Enquêtes spéciales. Au vu de la preuve, dès qu'elle a reçu le dossier, M^{me} Chang s'est efforcée de déterminer s'il existait des motifs raisonnables d'obtenir un mandat de perquisition et elle a conclu peu après à l'existence de tels motifs.

Les perquisitions effectuées à la résidence de l'appelant, à la résidence de son comptable et au bureau de Revenu Canada à Calgary ont donc été effectuées conformément à un mandat valide. Les éléments de preuve alors obtenus devraient être admissibles au cours d'un nouveau procès, le cas échéant. Cependant, nous tenons à souligner que certains renseignements bancaires ont été obtenus au début de 1995 à la suite de demandes péremptoires présentées sous le régime du par. 231.2(1). Selon l'analyse qui précède, cette façon de faire a porté atteinte aux droits garantis à l'appelant par l'art. 7 puisque l'enquête était alors bien en cours. L'intimée n'a pas soutenu que le juge du procès avait commis une erreur dans l'application du par. 24(2) de la *Charte*, et nous sommes donc d'avis d'ordonner que les registres bancaires soient exclus de toute procédure criminelle ultérieure engagée contre l'appelant.

VII. Dispositif

En conséquence, nous sommes d'avis de rejeter le pourvoi et de confirmer le jugement de la Cour d'appel de l'Alberta et l'ordonnance de nouveau procès.

Pourvoi rejeté.

Solicitors for the appellant: Macleod Dixon, Calgary.

Solicitor for the respondent: The Department of Justice, Vancouver.

Solicitor for the intervener the Attorney General for Ontario: The Ministry of the Attorney General, Toronto.

Solicitor for the intervener the Attorney General of Quebec: The Department of Justice, Sainte-Foy.

Solicitor for the intervener the Criminal Lawyers' Association (Ontario): Scott K. Fenton, Toronto.

Procureurs de l'appelant : Macleod Dixon, Calgary.

Procureur de l'intimée : Le ministère de la Justice, Vancouver.

Procureur de l'intervenant le procureur général de l'Ontario : Le ministère du Procureur général, Toronto.

Procureur de l'intervenant le procureur général du Québec : Le ministère de la Justice, Sainte-Foy.

Procureur de l'intervenante la Criminal Lawyers' Association (Ontario) : Scott K. Fenton, Toronto.