

LE SECRET FISCAL AU CANADA

André Poupart

Volume 5, numéro 1, 1974

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1059703ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1059703ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

Éditions de l'Université d'Ottawa

ISSN

0035-3086 (imprimé)

2292-2512 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer cet article

Poupart, A. (1974). LE SECRET FISCAL AU CANADA. *Revue générale de droit*, 5(1), 71–81. <https://doi.org/10.7202/1059703ar>

LE SECRET FISCAL AU CANADA

par André POUPART,
professeur à la Faculté de Droit de l'Université de Montréal.

Le Canada connaît, en matière d'impôt sur le revenu, tant au niveau fédéral que provincial, un système d'auto-évaluation et d'auto-cotisation. C'est-à-dire que le contribuable doit procéder lui-même à l'évaluation de son revenu et au calcul de l'impôt payable¹.

Afin de faciliter ces opérations et de permettre au ministre d'en contrôler l'exactitude, la loi oblige le contribuable à tenir des livres et registres comptables qu'il doit conserver jusqu'à réception d'une autorisation écrite du ministre d'en disposer². De plus, le ministre peut exiger d'un contribuable toute information et tout document qu'il juge pertinent pour les fins de l'administration et de la loi³.

Le ministre dispose de moyens diversifiés et puissants pour s'assurer de la conformité des déclarations de revenus. Ceux-ci vont du simple examen des pièces à la perquisition et à l'enquête spéciale⁴.

Toute personne autorisée par le ministre peut, en tout temps raisonnable, pour toute fin relative à l'application ou à l'exécution de la loi, pénétrer en tout lieu où une entreprise est exploitée ou des biens sont gardés pour vérifier ou examiner les livres et registres que le contribuable doit tenir ainsi que les pièces justificatives, pour examiner les biens décrits dans l'inventaire et contrôler les renseignements. Si lors d'une telle enquête, il semble qu'une infraction à la loi ou aux règlements a été commise, la personne autorisée peut saisir et emporter tous documents, registres, livres ou pièces pertinentes.

La Cour suprême du Canada, dans l'affaire *Canadian Bank of Commerce v. Attorney General of Canada*, a confirmé l'extension exceptionnelle des pouvoirs dont dispose le ministre pour obtenir des informations pertinentes à l'administration de la loi. L'information recherchée doit être fournie même si elle dévoile des transactions dont des parties ne font pas l'objet de l'enquête. La Cour souligne qu'une demande pour *tout*

¹ Art. 150, 151, *Loi de l'impôt sur le revenu* (L.I.R.); art. 732 à 736, *Loi sur les impôts* (L.I.).

² Art. 230 L.I.R.; art. 34, 37, *Loi du ministère du Revenu*.

³ Art. 150(2), 231(3) L.I.R.; art. 733 L.I.; art. 39, *Loi du ministère du Revenu*.

⁴ Art. 231 L.I.R.; art. 38 ss. L.M.R.; Norman A. CHALMERS, *Disclosure in Income Tax Cases*, (1972) 50 R.B.C. 512; W. Z. EXTEY, *Tax Offenses — Liability of Taxpayers and their Professional Advisers*, (1968) 21 C.R. 23.

renseignement supplémentaire peut être adressée à toute personne pour toute fin relative à l'application ou à l'exécution de la loi⁵.

Lorsque ces premières mesures ne sont pas jugées adéquates ou lorsqu'elles ne donnent pas les résultats recherchés, le ministre dispose de moyens plus draconiens.

Le ministre peut, en effet, s'il a des motifs raisonnables de croire qu'une infraction a été commise ou est sur le point d'être commise, autoriser une perquisition qui doit au préalable avoir reçu l'agrément d'un juge⁶, d'une Cour supérieure ou d'une Cour de comté sur présentation d'une demande *ex parte*. Cette autorisation permet à des fonctionnaires du ministère du Revenu national ainsi qu'à des membres de la Gendarmerie royale du Canada d'entrer et de chercher, usant de la force, s'il le faut, dans tout édifice en vue de découvrir les documents, livres, registres ou pièces qui peuvent servir de preuve. Ces documents peuvent être saisis jusqu'à leur production devant la Cour.

Enfin, le ministre peut, pour toute fin ayant trait à l'application ou à l'exécution de la loi, autoriser une personne à faire une enquête. Le ministre demande alors immédiatement à la Commission de révision de l'impôt une ordonnance nommant une personne chargée de présider l'enquête. Toute personne qui témoigne à une telle enquête a droit d'être représentée par un avocat. De même, la personne dont les affaires font l'objet d'une enquête peut être présente et représentée par un avocat⁷.

Il est formellement interdit de s'opposer ou de nuire à tout examen, saisie, perquisition ou enquête d'un représentant du Ministère. Un avocat qui refuse de transmettre une information ou de produire un document doit cependant être acquitté s'il prouve qu'il a cru pour des motifs raisonnables que son client devait bénéficier du privilège des communications et a avisé le Ministère des motifs de son refus⁸.

Au début des années 50, l'étendue des pouvoirs de perquisition et d'enquête du ministre du Revenu a commencé à inquiéter les con-

⁵ Art. 231(1) (2) (3) L.I.R.; art. 40, *Loi du ministère du Revenu; Canadian Bank of Commerce v. Attorney General of Canada*, 62 D.T.C. 1236; (1962) C.T.C.

⁶ Le juge d'une Cour supérieure ou d'une Cour de comté agirait alors comme une «personne désignée» et ses décisions ne seraient pas sujettes à révision (*Biggs v. M.V.R.*, 55 D.T.C. 1061). Voir cependant: *Bathville Corporation Limited et al. v. Atkinson*, 64 D.T.C. 5331.

⁷ Ces nouvelles dispositions législatives annulent partiellement les effets de l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans *Guay v. Lafleur* (64 D.T.C. 5218) qui renversait une décision de la Cour d'appel du Québec (63 D.T.C. 1098). — Sur l'ensemble de la question on lira avec intérêt: *Évasion fiscale et évitement fiscal*, circulaire d'information, 73-10, le 9 mai 1973, ministère du Revenu national, impôt.

⁸ Art. 231(10), 238(2), 232(2) L.I.R.; art. 43, 53, 61, *Loi du ministère du Revenu*.

tribuables et les procureurs. Ces appréhensions ont été confirmées par des jugements subséquents qui ont établi que le contribuable suspect bénéficie d'une moins grande protection que le présumé criminel⁹. En effet, les juges ont refusé de restreindre la portée de l'article 231(4) en l'interprétant à la lumière des restrictions à l'émission d'un mandat de perquisition (art. 429 C. cr.) développées par la jurisprudence¹⁰. Même à la suite de la réforme récente, les pouvoirs que lui accorde la loi sont à ce point larges et étendus que le ministre jouit de la plus grande discrétion s'il démontre qu'il a des motifs raisonnables de croire qu'une infraction a été commise ou sera probablement commise. Cette dernière et nouvelle exigence limite toutefois les pouvoirs du ministre dont la discrétion peut être contrôlée plus facilement par les tribunaux.

À la même époque les contribuables et leurs procureurs, devant l'enthousiasme du ministère du Revenu national à assurer le respect et la bonne exécution de la loi, se sont interrogés sur l'existence du secret professionnel en matière d'impôt sur le revenu.

En effet, le droit commun au Canada, qu'il s'agisse de la Common law ou du droit civil, reconnaît l'existence d'un secret professionnel ou d'un privilège pour les communications orales ou écrites entre un client et son procureur. Les très larges pouvoirs que possède l'administration fiscale pour lui permettre d'exiger le respect de la loi ne privent-ils pas le contribuable de son droit au secret professionnel? Cette question n'a jamais été tranchée. Cependant, depuis 1956¹¹ dans le but de confirmer l'existence du secret professionnel en matière fiscale et d'en fixer les modalités d'exercice, la loi contient une disposition relative au « privilège des communications entre client et avocat¹² ».

Après avoir analysé les modalités de ce privilège accordé au contribuable ainsi que l'interprétation qu'en ont donnée les tribunaux, une seconde partie sera consacrée aux quelques circonstances où le fisc peut lui-même invoquer le droit au secret.

Partie I

LE PRIVILÈGE DES COMMUNICATIONS ENTRE CLIENT ET AVOCAT.

La législation définit en termes très larges les pouvoirs de l'administration fiscale qui dispose ainsi d'une marge de discrétion fort éten-

⁹ *Canadian Bank of Commerce v. Attorney General of Canada*, 1962 D.T.C. 1236; *Bathville Corporation v. Atkinson*, 64 D.T.C. 5113; 64 D.T.C. 5115; 64 D.T.C. 5330; J.M. MACINTYRE, *The Power to search and Seize*, 1965 C.T.J. 340.

¹⁰ *Shumiatcher v. Attorney General of Saskatchewan*, 129 C.C.C. 270; *R. v. Read*, (1966) 2 C.C.C. 137; *R. v. Tröttier*, (1966) 4 C.C.C. 321; Iréné LAGARDE, *Droit pénal canadien*, Montréal, Wilson et Laffeur, 1962, p. 632.

¹¹ S.R.C. 1956, ch. 39, art. 28, amendé 1965, ch. 18, art. 26.

¹² Art. 232 L.I.R.: art. 46 ss., *Loi du ministère du Revenu*.

due. À l'inverse, les droits du client sont contenus dans des limites bien précises.

A. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION DU PRIVILÈGE DES COMMUNICATIONS ENTRE CLIENT ET AVOCAT.

Selon la loi, «Privilège des communications entre client et avocat» signifie :

Le droit, si droit il y a, qu'une personne possède, devant une Cour supérieure de la province où la question a pris naissance, de refuser de divulguer une communication orale ou documentaire pour le motif que celle-ci est une communication entre elle et son avocat en confiance professionnelle sauf que, pour l'application du présent article, un relevé comptable d'un avocat, y compris toutes pièces justificatives ou tous chèques, ne doit pas être considéré comme une communication de cette nature.

Cette définition souligne que le droit au privilège appartient au client qui peut d'ailleurs y renoncer. L'avocat (pour le Québec, la définition d'avocat inclut le notaire) a un devoir de protéger le droit de son client et une obligation de ne pas divulguer ce qui lui a été révélé en confiance professionnelle¹³.

En fait, la loi de l'impôt décrit plus qu'elle ne définit le privilège. Quant au fond, elle réfère aux droits en vigueur dans chaque province¹⁴. Cette référence au droit provincial soulève la question de savoir si la notion de secret professionnel diffère en droit civil et en Common law. À ce problème complexe personne n'a encore fourni une réponse définitive et il semble très difficile de préciser les différences spécifiques qui peuvent exister. Celles-ci résident peut-être davantage dans l'approche différente du droit civil et de la Common law que dans la diversité de la protection que chacun accorde. Quoi qu'il en soit, la jurisprudence des provinces de Common law exercera une influence très forte sur les tribunaux du Québec qui la suivront sûrement à moins d'indications précises en sens contraire¹⁵.

¹³ *Susan Hoisery Ltd. v. M.N.R.*, 69 D.T.C. 5278; (1969) C.T.C. 353.

¹⁴ *Deputy Attorney General of Canada v. Eric Brown*, 64 D.T.C. 5296; 1964 C.T.C. 283: «The extent of the privilege depends upon the law of the province in which the document is situated.»

¹⁵ F. AQUIN, *Le secret professionnel du notaire*, (1970-1971) 73 *R. du N.* 207: «... compte tenu des influences anglaises qui ont joué en droit québécois, les différentes pratiques qui existent entre le Common law et le droit québécois dans le domaine du secret sont beaucoup moins importantes qu'on voudrait bien le croire. La même constatation est souvent faite d'ailleurs devant la comparaison des deux systèmes sur le plan procédural de la preuve.»

J. L. BEAUDOIN, *Le secret professionnel du conseiller juridique*, (1962-1963) 65 *R. du N.* 482. «Notre droit québécois se trouve, pour ainsi dire, à mi-chemin entre les deux extrêmes. Le secret professionnel est pour lui une matière de procédure avant tout, c'est-à-dire une dispense de témoigner en justice tout comme en droit anglais, mais assortie d'un certain nombre de sanctions disciplinaires d'ordre corporatif à la ressemblance du droit français.»

Tous les documents en la possession de l'avocat ne bénéficient pas du privilège des communications. En particulier, si le ministre peut démontrer que l'avocat et son client se sont livrés à des manœuvres frauduleuses, ce dernier ne pourra se prévaloir de son droit au secret professionnel¹⁶. La seule allégation de la fraude ne suffit pas, le ministre doit établir une preuve *prima facie* de fraude s'il désire faire annuler le privilège reconnu aux communications entre client et avocat¹⁷. Lorsque le ministre réussit à faire une preuve *prima facie* de fraude, tous les documents saisis ne cessent pas de ce fait d'être privilégiés. Le privilège tombe uniquement pour les communications relatives à la transaction frauduleuse¹⁸.

Même en l'absence de fraude, ne seront protégés que les documents que l'avocat a en sa possession et qu'il a rédigés dans le cadre d'une consultation juridique. Ainsi, les documents insaisissables chez l'avocat le seraient chez le client lui-même et possiblement chez son comptable¹⁹.

Diverses lois du Québec contiennent des dispositions relatives au secret professionnel, entre autres :

Code de procédure civile, art. 308

De même, ne peuvent être contraints de divulguer ce qui leur a été révélé confidentiellement en raison de leur état ou profession: 1. les prêtres et autres ministres du culte; 2. les avocats, les notaires, les médecins et les dentistes; à moins, dans tous les cas, qu'ils n'y aient été autorisés, expressément ou implicitement, par ceux qui leur ont fait ces confidences; 3. les fonctionnaires de l'État, pourvu que le juge soit d'avis, pour les raisons exposées dans l'affidavit du ministre ou du sous-ministre de qui relève le témoin, que la divulgation serait contraire à l'ordre public.

Loi du Barreau, art. 131

1. L'avocat doit conserver le secret absolu des confidences qu'il reçoit en raison de sa profession.

2. Cette obligation cède toutefois dans le cas où l'avocat en est relevé expressément ou implicitement par la personne qui lui a fait ces confidences.

Loi du Notariat, art. 15(a)

Les principaux devoirs d'un notaire, outre ceux qui lui sont imposés par la présente loi, sont: a) de ne pas divulguer les faits confidentiels dont il a eu connaissance lors de l'exercice de sa profession, à moins qu'il n'ait été expressément ou implicitement autorisé à le faire par ceux qui lui ont fait ces confidences...

¹⁶ *In re Goodman and Carr et al. v. M.N.R.*, 68 D.T.C. 5288; (1968) C.T.C. 484; *Hechter et al. v. M.B.R.*, 71 D.T.C. 5066; (1971) C.T.C. 12; *In re Bowlen et al. v. M.N.R.*, 71 D.T.C. 5407; (1971) C.T.C. 682.

¹⁷ *In re Atkins and Durbrow (Erie) Limited et al. v. M.N.R.*, 68 D.T.C. 5261; (1968) C.T.C. 405.

¹⁸ *In re Modern Film Distributors Ltd.*, 68 D.T.C. 5349.

¹⁹ La restriction du privilège aux documents en la possession d'un avocat semble en limiter la portée par rapport à la notion de droit commun. Les tribunaux n'admettent pas facilement une limitation du privilège de droit commun: *Helman et al. v. M.N.R.*, 70 D.T.C. 6355; (1970) C.T.C. 586; *In re Sandwell Ltd. v. M.N.R.*, 69 D.T.C. 5398; (1969) C.T.C. 617. Ainsi à défaut d'appui dans la loi l'impôt, le contribuable pourrait probablement se prévaloir des règles du droit commun relatives au secret professionnel: *Re Evans and Bonffshire Apartments Ltd.*, (1968) 70 D.L.R. (2d) 226.

Enfin, les relevés comptables d'un avocat ont été spécifiquement exclus²⁰ du privilège à la suite de l'arrêt *In re A Solicitor*²¹ où la Cour de Colombie-Britannique a décidé qu'ils étaient protégés par le privilège des communications. Il ne semble pas toutefois que l'amendement ait mis fin à toutes discussions sur cette question, car dans des décisions subséquentes les tribunaux ont admis que les dossiers comptables d'un avocat étaient toujours protégés par le privilège des communications²². La Cour suprême de l'Alberta a en effet décidé que les avocats ne tenant pas une comptabilité en fidéi-commis pour les fins de la loi de l'impôt sur le revenu selon les termes de l'article 230 mais pour répondre à une exigence de la loi du Barreau, celle-ci n'est pas régie en règle générale par les dispositions de la loi de l'impôt sur le revenu. Comme, en vertu de la Common law, un avocat ne doit pas dévoiler les transactions ni même le nom de ses clients, la comptabilité en fidéi-commis des avocats bénéficie du privilège.

De plus, le juge soutient que des dispositions à caractère procédural comme l'article 232 ne permettent pas de modifier des droits aussi fondamentaux dont le respect a déjà été assuré dans le passé au moyen d'injonctions. Cette décision montre bien avec quelle attention les tribunaux examinent toute atteinte au secret professionnel et avec quelles réticences ils les sanctionnent.

Sans doute en réponse à cette dernière décision, la loi de l'impôt contient maintenant un article qui spécifie que les livres et registres qui doivent être tenus à ses fins comprennent tous documents comptables que doit tenir un avocat²³. Ce nouvel amendement constitue sans doute une brèche supplémentaire, malgré les réticences des tribunaux, dans la protection dont bénéficient les contribuables pour leurs communications avec leur avocat.

La protection du secret professionnel présente de sérieuses difficultés lorsque des documents préparés par un tiers (un autre avocat, un comptable ou toute autre personne) dans le cadre d'une consultation juridique sont saisis chez un avocat ou son client. Il semble qu'il faille distinguer selon que ce tiers est un autre avocat ou toute autre personne.

Les documents transmis entre avocats travaillant pour un même client bénéficient en règle générale du privilège²⁴. Une fois privilégié un document le demeure²⁵. De même, le droit au secret professionnel subsiste

²⁰ *Loi de l'impôt sur le revenu*, 1965, 14 Eliz. II, chap. 18, art. 26.

²¹ *In re A Solicitor*, 62 D.T.C. 1331; (1963) C.T.C. 1.

²² *Helman et al. v. M.N.R.*, 70 D.T.C. 6355; (1970) C.T.C. 586.

²³ Art. 230 (2.1) L.I.R.

²⁴ *In re Klassen-Bronze*, 70 D.T.C. 6361; *In re Modern Film Distributors Ltd.*, 70 D.T.C. 5349.

²⁵ *In re Goodman & Carr v. M.N.R.* (No. 2), 68 D.T.C. 5310.

lorsqu'un second avocat agit comme agent du client pour l'obtention d'une opinion professionnelle²⁶.

Les tiers et, en particulier, les comptables se trouvent dans une situation particulière car, professionnels au même titre que les avocats et appelés à collaborer avec ceux-ci dans diverses transactions, ils ne bénéficient pas de façon générale du privilège des communications. Il est évident qu'ils ne peuvent se prévaloir du secret professionnel pour les documents saisis en leur possession²⁷.

Qu'en est-il, d'autre part, d'un document émanant d'un comptable qui est saisi en la possession d'un avocat? En règle générale, les documents provenant du comptable du client ne sont pas protégés²⁸. Par contre, lorsque l'avocat a en sa possession un document préparé par le comptable de son client en vue d'un procès ou lorsque le comptable a agi comme agent de leur client commun, les documents bénéficient du privilège des communications entre client et avocat²⁹.

B. PROCÉDURE DE MISE EN OEUVRE DU PRIVILÈGE DES COMMUNICATIONS ENTRE CLIENT ET AVOCAT.

Essentiellement, le secret professionnel est protégé en matière fiscale par une procédure de contrôle de la pertinence de la saisie compte tenu du privilège des communications entre client et avocat. D'une part, lors d'une vérification, toute personne autorisée par le ministre, peut procéder, s'il lui semble que la loi a été violée, à la saisie des documents qui permettront d'en faire la preuve; d'autre part, lors d'une perquisition, le représentant du ministère du Revenu peut saisir tout document susceptible de fournir la preuve d'une violation de la loi. Toutefois, avant même d'examiner un document en la possession de l'avocat ou de le saisir, le représentant du Ministère doit donner à ce dernier l'occasion de s'opposer³⁰ à cet examen

²⁶ *In re Edward Evans*, 68 D.T.C. 5277.

²⁷ *In re Sandwell*, 69 D.T.C. 5398; (1969) C.T.C. 617.

²⁸ *In re Missiaen*, 68 D.T.C. 5039; (1967) C.T.C. 579. Dans cet arrêt, un obiter du juge Primrose présente un intérêt particulier: «Certainly, the chartered accountant with the client is in an analogous position to a solicitor and his client and it is rather strange that no privilege is accorded or claimed in such circumstances» (p. 5041).

²⁹ *In re Sokolov*, 68 D.T.C. 5266; (1968) C.T.C. 414; *Susan Hosiery Ltd. v. M.N.R.*, 69 D.T.C. 5278; (1969) C.T.C. 253; *In re Goodman & Carr*, 68 D.T.C. 5288; (1968) C.T.C. 485.

³⁰ Art. 232(3), (12) L.I.R.; art. 48, *Loi du ministère du Revenu*. La remise volontaire de documents ou le défaut de se prévaloir à ce moment du privilège des communications entre client et avocat élimine toute possibilité d'y recourir plus tard: *Rolca v. M.N.R.*, 62 D.T.C. 1403; (1962) C.T.C. 637. Cette disposition impose une lourde responsabilité à l'avocat qui dans le doute réclamera le privilège pour le plus grand nombre de documents. Voir cependant: *In re Modern Film Distributors Ltd.*, 68 D.T.C. 5349, 5351; (1968) C.T.C. 549.

ou à cette saisie en faisant valoir pour un client nommément désigné³¹ dont il indique la dernière adresse à sa connaissance, le privilège du secret professionnel. Muni de ces renseignements, le ministre peut chercher à obtenir du client un désistement du privilège réclamé en son nom par son avocat.

Lorsque l'avocat fait valoir le caractère privilégié de certains documents, le fonctionnaire doit, sans les examiner ni les photocopier, placer ceux-ci dans un colis scellé et identifié qu'il remet au shérif ou à une personne dont l'avocat et le fonctionnaire ont convenu par écrit.

À la suite de cette mise sous garde des documents pour lesquels le secret professionnel a été invoqué, le client ou son avocat peut, dans un délai de quatorze jours, demander à un juge de rendre une ordonnance fixant une date et un lieu d'audition pour décider si le client jouit du privilège pour chacun des documents saisis et ordonner au gardien qu'il lui présente les documents au lieu et à l'heure convenus. À défaut pour le client ou son avocat de présenter cette requête, le Procureur général du Canada peut demander que les documents soient remis au ministre du Revenu³².

Pendant toute la période au cours de laquelle les documents demeurent en la possession du gardien, un juge sur demande *ex parte* peut autoriser l'avocat à les examiner ou à en faire une photocopie³³.

Le juge statue à huis clos sur la demande du client ou de son avocat. Il tranche la question de façon sommaire³⁴. S'il est convaincu du bien-fondé de la prétention du client ou de son avocat, il ordonne au gardien de leur remettre les documents en sa possession; s'il arrive à la conclusion opposée, il ordonne de remettre les documents au fonctionnaire du Ministère.

La Cour suprême du Canada a décidé que l'article 232 L.I.R. (art. 46 ss., Loi du ministère du Revenu) constitue un véritable code en lui-même pour décider de l'existence ou non du privilège³⁵. En l'absence de disposition spécifique quant à la conduite à tenir, un juge peut donner les direc-

³¹ Les tribunaux ont souligné que cette obligation de divulguer le nom du client constitue une dérogation au droit commun en matière de secret professionnel et qu'elle doit par conséquent s'interpréter restrictivement: *In re A Solicitor*, 62 D.T.C. 1331; *Helman v. M.N.R.* 70 D.T.C. 6355; Voir *contra*: *Lagacé v. Deputy Attorney General of Canada*, 61 D.T.C. 1025; (1961) C.T.C. 105.

³² Art. 232(4), (6) L.I.R.; art. 48, 50, *Loi du ministère du Revenu*.

³³ Art. 232(13) L.I.R.; art. 49, *Loi du ministère du Revenu*.

³⁴ *In re the Income Tax Act*, 62 D.T.C. 1331; 64 D.T.C. 5296, *Deputy Attorney General for Canada v. Brown*, 64 D.T.C. 5296; (1964) C.T.C. 483: le juge saisi agit comme *persona designata*. Il n'y a pas d'appel de sa décision.

³⁵ *Ibid.*, p. 5300.

tives qui lui semblent plus susceptibles d'assurer la réalisation du but de l'article: «accorder le privilège des communications entre client et avocat pour des fins pertinentes³⁶».

Le privilège des communications entre client et avocat en matière fiscale ne constitue en définitive qu'un aspect du secret des affaires mais un aspect auquel les citoyens semblent particulièrement sensibles. Sous un autre angle, le secret des affaires impose de garder confidentiel tout renseignement obtenu dans l'application d'une loi fiscale.

Partie II

LE SECRET OPPOSÉ PAR LE FISC.

Les législations fédérale et provinciale confirment l'obligation pour les fonctionnaires d'assurer la confidentialité des renseignements obtenus dans l'application d'une loi fiscale. Ce principe n'est cependant pas sans exceptions.

A. CONFIDENTIALITÉ DES RENSEIGNEMENTS FISCAUX.

Il importe au préalable de préciser la nature du secret que peut invoquer le ministre du Revenu. En effet, d'une part, le ministre est tenu de protéger le droit d'un contribuable à la confidentialité des renseignements contenus dans sa déclaration de revenu; d'autre part, le ministre peut s'opposer à la production d'un document ou à la divulgation d'un renseignement d'intérêt public. Dans la première hypothèse, le ministre agit dans l'intérêt du contribuable qui peut renoncer au secret alors que dans la seconde, l'obligation demeure absolue car c'est l'intérêt public qui est en jeu. Le droit du contribuable découle de certaines dispositions des lois fiscales alors que la protection d'un intérêt public résulte d'une règle de droit commun qu'il est convenu d'appeler le privilège de l'exécutif³⁷.

³⁶ Art. 232(10) L.I.R.

³⁷ Au Canada, les règles relatives au privilège de l'exécutif élaborées dans l'arrêt *R. v. Snider*, 64 D.T.C. 1129, ont été codifiées à l'article 41 de la loi de la Cour fédérale:

«(1) Sous réserve des dispositions de toute autre loi et du paragraphe (2), lorsqu'un ministre de la Couronne certifie par affidavit à un tribunal qu'un document fait partie d'une catégorie ou contient des renseignements dont on devrait, à cause d'un intérêt public spécifié dans l'affidavit, ne pas exiger la production et la communication, ce tribunal peut examiner le document et ordonner de le produire ou d'en communiquer la teneur aux parties, sous réserve des restrictions ou conditions qu'il juge appropriées, s'il conclut, dans les circonstances de l'espèce, que l'intérêt public dans la bonne administration de la justice l'emporte sur l'intérêt public spécifié dans l'affidavit.

«(2) Lorsqu'un ministre de la Couronne certifie par affidavit à un tribunal que la production ou communication d'un document serait préjudiciable aux relations internationales, à la défense ou à la sécurité nationale ou aux relations fédérales-provinciales, ou dévoilerait une communication confidentielle du Conseil privé de la Reine pour le Canada, le tribunal doit, sans examiner le document, refuser sa production et sa communication.»

Le principe selon lequel le contribuable a droit à la confidentialité des renseignements qu'il dévoile au fisc est bien établi au Canada. Il a été reconnu dans la première loi de l'impôt sur le revenu et confirmé depuis sujet à certains amendements³⁸.

Lorsque requis, par sub pœna ou autrement, de dévoiler un renseignement obtenu aux fins de la présente loi, tout fonctionnaire doit refuser de le divulguer.

B. LES DÉROGATIONS AU PRINCIPE DE LA CONFIDENTIALITÉ DES RENSEIGNEMENTS FISCAUX.

Parallèlement au principe de la confidentialité des renseignements fiscaux tant en matières administratives que judiciaires, la loi de l'impôt sur le revenu énonce une autre règle générale mais en sens contraire: en ce qui concerne les poursuites au criminel en vertu d'une loi du Parlement du Canada ou pour l'application et l'exécution de la loi de l'impôt sur le revenu, l'obligation au secret est levée.

Cette règle subsidiaire ne s'applique qu'en cas de poursuites au criminel et non au civil³⁹ et, encore, uniquement en matières fédérales. Dans ces conditions, c'est au juge de décider si le renseignement est pertinent et doit être admis en preuve.

Les véritables exceptions au principe de la confidentialité sont au nombre de quatre. Les fonctionnaires peuvent se communiquer des renseignements dans l'exercice de leurs fonctions relatives à l'application et à l'exécution de la loi.

Les gouvernements fédéral et provincial ont convenu de procéder à des échanges de renseignements pour faciliter la bonne administration des législations fiscales⁴⁰. De même, en vertu de certains traités internationaux le gouvernement canadien s'est engagé à fournir des renseignements aux États contractants⁴¹.

Au Québec, le même principe est énoncé à l'article 308 C.P.C. reproduit à la note 14. Sur le privilège de l'exécutif voir: S. I. BUSHNELL, *Crown Privilege*, (1973) 51 *R.B.C.* 551; ainsi que la présentation de J. W. de la décision du juge Serica ordonnant au président Nixon de remettre certaines bandes magnétiques au procureur A. Cox agissant pour un « grand jury » dans l'affaire du Watergate: (1973) 8 *R.J.T.* 171.

³⁸ Art. 241 L.I.R.; art. 69 ss., *Loi du ministère du revenu*. Pour un historique et une analyse détaillée de la législation et de la jurisprudence relatives à la confidentialité des déclarations de revenu: Richard A. GREEN, *The Confidentiality of Income Tax Returns*. (1972) XX *C.T.J.* 568.

³⁹ Voir sur cette question: *Weber v. Pewlick*, 52 D.T.C. (1952) C.T.C. 32; et le commentaire de *Bazos v. Bazos*, dans *Canada Tax Service* 241-105.

⁴⁰ *Loi de 1972 sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces*, 1972 21 *Eliz. II* ch. 8.

⁴¹ À titre d'exemple, voir la convention fiscale France-Canada, article 19:

« Les deux États contractants échangeront tous les renseignements d'ordre fiscal qu'ils détiennent ou qu'ils sont en mesure de recueillir en vertu de leur propre législation et qui leur seraient utiles pour assurer l'établissement et le

Un fonctionnaire peut également communiquer à toute personne qui y a par ailleurs légalement droit un renseignement obtenu en vertu de la loi de l'impôt sur le revenu. Quelles sont ces personnes qui ont par ailleurs droit aux renseignements? Green⁴² a établi la liste suivante: le statisticien en chef, le ministre de la Santé et du Bien-être, certains gouvernements étrangers, un syndic de faillite, un liquidateur, un tribunal en vertu de la loi sur les liquidations, une commission royale d'enquête, le procureur général du Canada.

Enfin, le ministre peut autoriser la remise d'une copie de tout document à la personne dont il l'a obtenu.

Dans toutes les circonstances ci-haut mentionnées l'article 241(4), (5) spécifie que le fonctionnaire *peut* (may) transmettre l'information ou le document. Il semble cependant, malgré la précision du texte qu'il s'agisse d'une obligation plutôt que d'un pouvoir discrétionnaire⁴³.

Un appel est prévu de la directive ou de l'ordonnance requérant qu'un fonctionnaire rende témoignage ou produise des documents obtenus aux fins de la loi de l'impôt sur le revenu. Cet appel suspend l'exécution du jugement de première instance.

En terminant, il convient de signaler une décision récente où la Cour fédérale, division d'appel, a ordonné au ministre de remettre à un contribuable la déclaration de revenu d'un tiers parce que le ministre y avait lui-même puisé les faits donnant ouverture à la poursuite criminelle⁴⁴. Dans les circonstances une saine administration de la justice l'emporte sur la protection des recettes du fisc qu'assure la confidentialité des déclarations de revenu. Celles-ci ne constituent donc pas en elles-mêmes des documents confidentiels.

recouvrement régulier des impôts visés par la présente convention ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression des fraudes fiscales.

«Les renseignements ainsi échangés conserveront un caractère secret et ne seront pas communiqués à des personnes autres que celles qui sont chargées de l'assiette et du recouvrement des impôts visés par la présente convention.

«Les dispositions du présent article ne pourront, en aucun cas, être considérées comme imposant à l'un des deux États contractants l'obligation de communiquer à l'autre État, soit des renseignements autres que ceux que sa propre législation lui permet d'obtenir, soit des renseignements dont la production impliquerait la violation d'un secret industriel, commercial ou professionnel.

«Ces dispositions ne pourront pas non plus être considérées comme imposant à l'un des deux États contractants l'obligation d'accomplir des actes administratifs qui ne seraient pas conformes à sa réglementation ou à ses pratiques.»

⁴² *Loc. cit.*, p. 583.

⁴³ *Ibid.*, p. 586.

⁴⁴ *M.N.R. v. Huron Steel Fabricators (London) Ltd.*, 73 D.T.C. 5347; (1973) C.T.C.