

A-79-03
2004 FCA 152

A-79-03
2004 CAF 152

Les Plastiques Algar (Canada) Ltée et al. (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

and

Modern Wood Fabricators (M.W.F.) Inc. (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

and

Snapshot Theatrical Productions Inc. (Appellant)

v.

Minister of National Revenue (Respondent)

INDEXED AS: KLIGMAN v. M.N.R. (C.A.)

Federal Court of Appeal, Desjardins, Létourneau and Nadon JJ.A.—Montréal, January 13; Ottawa, April 6, 2004.

Income Tax — Seizures — Appeal by three corporate taxpayers from F.C.T.D. decision Charter rights not violated by service with Income Tax Act, s. 231.2(1)(b) requirements to provide documents — At issue: when does inquiry become investigation attracting Charter rights — CCRA's Special Investigations Division investigating certain charities, including the Rabbinical College of Montréal, for false issuance of tax receipts — Appellants having made large donations to College — When does adversarial relationship crystallize — Powers under ss. 231.1(1), 231.2(1) not for use in criminal investigation — Necessity for search warrant — R. v. Jarvis, considered — Evidence revealing clear decision to pursue criminal investigation — Extension of unsuccessful investigation of College — M.N.R. attempting to attenuate impact of investigator's admission tax evasion objective of investigation by reliance on U.S. Supreme Court decision investigator's personal opinion not dispositive — Case distinguished as context thereof American multilayered review system for enforcement decisions — Investigator resorted to s. 231.2(1) as lacking sufficient evidence for search warrant —

Les Plastiques Algar (Canada) Ltée et al. (appellante)

c.

Ministre du Revenu national (intimé)

et

Modern Wood Fabricators (M.W.F.) Inc. (appelante)

c.

Ministre du Revenu national (intimé)

et

Snapshot Theatrical Productions Inc. (appelante)

c.

Ministre du Revenu national (intimé)

RÉPERTORIÉ: KLIGMAN c. M.R.N. (C.A.)

Cour d'appel fédérale, juges Desjardins, Létourneau et Nadon, J.C.A.—Montréal, 13 janvier; Ottawa, 6 avril 2004.

Impôt sur le revenu — Saisies — Appel interjeté par trois sociétés contre la décision par laquelle la C.F. 1^{re} inst. avait statué que la signification de demandes péremptoires visant la production de documents conformément à l'art. 231.2(1)(b) de la Loi de l'impôt sur le revenu n'avait pas porté atteinte à leurs droits reconnus par la Charte — Il s'agissait de savoir à quel moment un examen devient une enquête mettant en jeu des droits garantis par la Charte — La section des enquêtes spéciales de l'ADRC avait enquêté sur certains organismes de charité, dont le Collège rabbinique de Montréal, par suite de la remise de faux reçus à des fins fiscales — Les appelantes avaient consenti des dons importants au Collège — Il s'agit de savoir à quel moment la relation contradictoire se cristallise — Les pouvoirs conférés par les art. 231.1(1) et 231.2(1) ne peuvent pas servir dans une enquête criminelle — Un mandat de perquisition est nécessaire — Examen de l'arrêt R. c. Jarvis — La preuve révélait une décision claire de procéder à une enquête criminelle — Extension de l'enquête infructueuse visant le Collège — Le M.R.N. avait tenté d'atténuer l'effet de l'aveu de l'enquêteur selon lequel l'objectif était d'enquêter

Noteworthy that contrary to situation in Jarvis, case in hands of investigator, not auditors — Appeal allowed by majority opinion.

Constitutional Law — Charter of Rights — Unreasonable Search or Seizure — Appeal by three corporations from F.C.T.D. decision Charter ss. 7, 8 rights not violated by requirement under Income Tax Act to provide charitable donation receipts, other documents — Canada Customs and Revenue Agency investigating certain charities, to one of which appellants claimed large donations, for false issuance of tax receipts — Whether inquiry had become criminal investigation attracting Charter rights — When adversarial relationship crystallizes — Income Tax Act, ss. 231.1(1), 231.2(1) powers not for use in criminal investigation — Judge held Charter s. 7 inapplicable to corporations, latter had very limited privacy interest under s. 8 — Appeal allowed — R. v. Jarvis, considered — Argument appellants should comply, then object to admission into evidence of information, rejected — Charter protection diminished if s. 24(2) discretionary remedy only relief — Once M.N.R. resorts to criminal investigatory techniques, taxpayer may invoke all Charter protections relevant in criminal context — No distinction in that regard between corporate, individual taxpayer.

Practice — Appeals and New Trials — Appeal by three corporate taxpayers from decision of F.C.T.D. Motions Judge Charter rights not violated by requirements to provide documents under Income Tax Act — Preliminary issue: whether M.N.R. required to file cross-appeal to attack finding inquiry's predominant purpose penal liability for tax evasion determination — Issue estoppel held inapplicable as no identity of parties acting in same qualities — No necessity for cross-appeal under Federal Court Rules, 1998, r. 341 — Issue considered at length by Desjardins J.A. in dissent — What is a "collateral attack"? — Decision of Motions Judge res

sur une fraude fiscale en se fondant sur une décision de la Cour suprême américaine selon laquelle l'opinion personnelle de l'enquêteur n'était pas déterminante — Cette affaire a fait l'objet d'une distinction étant donné qu'elle s'inscrivait dans le contexte du système d'examen américain à multiples paliers de décisions en matière d'application — L'enquêteur avait eu recours à l'art. 231.2(1) parce qu'il ne disposait pas d'une preuve suffisante lui permettant de demander un mandat de perquisition — Il est à noter que contrairement à la situation existant dans l'arrêt Jarvis, l'affaire relevait de l'enquêteur plutôt que des vérificateurs — Appel accueilli par une décision majoritaire.

Droit constitutionnel — Charte des droits — Fouilles, perquisitions ou saisies abusives — Appel interjeté par trois sociétés contre une décision de la C.F. 1^{re} inst. ayant statué qu'une demande péremptoire délivrée en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu aux fins de la production de reçus pour dons de charité et d'autres documents ne portait pas atteinte aux droits reconnus par les art. 7 et 8 de la Charte — L'Agence des douanes et du revenu du Canada avait enquêté sur certains organismes de charité, les appelantes ayant déduit des dons importants à l'égard de l'un d'eux, par suite de la remise de faux reçus à des fins fiscales — Il s'agissait de savoir si l'examen était devenu une enquête criminelle mettant en jeu des droits reconnus par la Charte, et à quel moment la relation contradictoire se cristallise — Les pouvoirs conférés par les art. 231.1(1) et 231.2(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu ne peuvent pas servir dans une enquête criminelle — Le juge avait statué que l'art. 7 de la Charte ne s'appliquait pas aux sociétés et que celles-ci n'avaient qu'un droit fort restreint, en vertu de l'art. 8, pour ce qui est de la protection des renseignements personnels — Appel accueilli — Examen de l'arrêt R. c. Jarvis — La prétention selon laquelle les appelantes devaient se conformer et s'opposer par la suite à l'admissibilité en preuve des renseignements a été rejetée — La protection fournie par la Charte serait moindre si la réparation discrétionnaire prévue à l'art. 24(2) était la seule réparation possible — Une fois que le M.R.N. a recours aux techniques d'enquête criminelle, le contribuable peut invoquer toutes les protections fournies par la Charte qui sont pertinentes dans le contexte criminel — Il n'y a pas de distinction sur ce point entre les sociétés et le contribuable individuel.

Pratique — Appels et nouveaux procès — Appel interjeté par trois sociétés contre une décision par laquelle un juge des requêtes de la C.F. 1^{re} inst. avait statué que des demandes péremptoires visant la production de documents émises en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu ne portaient pas atteinte aux droits reconnus par la Charte — À titre préliminaire, il s'agissait de savoir si le M.R.N. était tenu d'interjeter un appel incident pour contester la conclusion selon laquelle l'examen avait pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale découlant d'une fraude fiscale — Il a été conclu que l'irrecevabilité découlant d'une question déjà

judicata between individual taxpayers (who were successful and did not appeal), not between corporations, M.N.R.

This was an appeal by three corporations from the decision of a Federal Court Trial Division Motions Judge, holding that their sections 7 and 8 Charter rights were not violated when they were served with requirements to provide documents under *Income Tax Act*, paragraph 231.2(1)(b). At issue was the scope of the Minister's powers to conduct an inquiry into the affairs of these taxpayers and the determination of when the predominant purpose of the inquiry became an investigation attracting Charter rights.

On January 12, 2001 the CCRA Special Investigations Division issued letters titled Requirements to Provide Information and Documents pursuant to Act, paragraph 231.2(1)(b). Information was required concerning donations to four charitable organizations. The requested material included cancelled cheques, bank statements and donation receipts as well as the cash disbursements journal, general ledger, adjusting entries and trial balance for certain specified periods. The letters contained a warning as to the applicable statutory provisions in case of non-compliance with the requirements. One of the charities at issue—the Rabbinical College of Montréal—had been investigated regarding the false issuance of tax receipts but no charge had been laid. Taxpayers sought judicial review of the requirements, arguing breach of their rights under Charter, sections 7 and 8 and gave notice as required by *Federal Courts Act*, section 57.

The Motions Judge explained that, while taxpayers have to cooperate with CCRA auditors for tax assessment purposes, an adversarial relationship crystallizes when the predominant purpose of the inquiry becomes the determination of taxpayer's penal liability. It is then that the Charter protection against self-incrimination comes into play. The powers granted by subsections 231.1(1) and 231.2(1) cannot be used for a criminal investigation. For that purpose, a search warrant under

tranchée (issue estoppel) ne s'appliquait pas parce que les parties n'étaient pas les mêmes et n'agissaient pas au même titre — Il n'était pas nécessaire d'interjeter un appel incident en vertu de la règle 341 des Règles de la Cour fédérale (1998) — La question a été examinée à fond par la juge Desjardins en dissidence — Qu'est qu'une «contestation indirecte»? — La décision du juge des requêtes était chose jugée entre les contribuables individuels (qui avaient eu gain de cause et n'avaient pas interjeté appel) mais non entre les sociétés et le M.R.N.

Il s'agissait d'un appel interjeté par trois sociétés contre la décision par laquelle un juge des requêtes de la Section de première instance de la Cour fédérale avait statué que la signification de demandes péremptoires visant la production de documents conformément à l'alinéa 231.2(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'avait pas porté atteinte aux droits qui leur étaient reconnus par les articles 7 et 8 de la Charte. Le litige portait sur l'étendue des pouvoirs du ministre de procéder à un examen des affaires de ces contribuables et sur la détermination du moment où l'objet prédominant de l'examen devenait une enquête mettant en jeu des droits garantis par la Charte.

Le 12 janvier 2001, la section des enquêtes spéciales de l'ADRC avait envoyé des lettres intitulées «Demande de communication de renseignements et de documents» conformément à l'alinéa 231.2(1)b) de la *Loi*. Des renseignements étaient demandés au sujet de dons qui avaient été faits à quatre organismes de charité. Les renseignements demandés se rapportaient notamment à des chèques oblitérés, à des relevés bancaires et à des reçus pour des dons ainsi qu'au journal des décaissements, au grand livre, à des écritures d'ajustement et à la balance de vérification pour certaines périodes précises. Les lettres renfermaient un avertissement au sujet des dispositions législatives applicables en cas de défaut d'observation des demandes. L'un des organismes de charité en cause—le Collège rabbinique de Montréal—avait fait l'objet d'une enquête par suite de la remise de faux reçus à des fins fiscales, mais aucune accusation n'avait été portée. Les contribuables avaient demandé le contrôle judiciaire des demandes péremptoires en alléguant qu'il avait été porté atteinte aux droits qui leur étaient reconnus aux articles 7 et 8 de la Charte et ils avaient donné l'avis requis par l'article 57 de la *Loi sur les Cours fédérales*.

Le juge des requêtes a dit que les contribuables étaient tenus de coopérer avec les vérificateurs de l'ADRC aux fins de l'établissement des cotisations d'impôt, mais qu'une relation contradictoire était créée lorsque l'examen avait pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable. C'est alors que la protection contre l'auto-incrimination fournie par la Charte entre en jeu. Les pouvoirs conférés par les paragraphes 231.1(1) et 231.2(1) ne peuvent pas servir dans

Act, section 231.3 must be obtained. The Judge concluded that the evidence revealed that there had been, from the outset, an investigation in which penal sanctions for tax evasion were sought. Charter section 7 does not, however, apply to corporations and they have but a very limited privacy interest under section 8. Accordingly, while quashing the requirements received by certain individuals herein, those received by the corporations were upheld.

A preliminary issue was whether the Minister had to file a cross-appeal if he wished to attack the finding of the Motions Judge that the predominant purpose of the inquiry was the determination of the corporate appellants' penal liability for tax evasion. Concerns were expressed as to a possibility of conflicting decisions whereby the inquiry would be considered a criminal matter in respect of the individual taxpayers but civil or administrative in respect of the corporations. It was, however, concluded that issue estoppel had no application, there being no identity of parties acting in the same qualities. The corporate appellants were legal entities and parties different from the individual taxpayers. Nor had the Minister to file a cross-appeal under rule 341, since he was not seeking a disposition different from the order under appeal.

On this preliminary issue, Desjardins J.A. in her dissenting reasons for judgment, wrote that the corporations submitted that the finding that the inquiry's predominant purpose was penal in nature was binding on the individuals, corporate appellants and the Minister. The latter, not having cross-appealed, could not seek to have reopened the finding *vis-à-vis* corporate appellants as to do so would constitute a collateral attack on a vital point of the Motion Judge's reasons in a proceeding to which he was a party. The corporations had a reasonable expectation that the application of Charter sections 7 and 8 would be the only issue on appeal. In the absence of cross-appeal, corporate appellants were taken by surprise. This position could not be accepted. The Minister was entitled to question the dominant purpose finding without filing a cross-appeal. A cross-appeal is appropriate only where respondent seeks a disposition different from that of the judgment under appeal. The M.N.R. could not have filed a cross-appeal against corporate appellants since that part of the disposition of the case dealing with them was favourable to him. The Minister did not have to cross-appeal that part of the decision concerning the individuals to reach corporate appellants. By appealing the decision, corporate appellants afforded the M.N.R. the opportunity of raising all of the issues that had been before the Judge below. Corporate appellants

une enquête criminelle. Un mandat de perquisition doit être obtenu à cette fin conformément à l'article 231.3 de la Loi. Le juge avait conclu que la preuve révélait qu'il y avait dès le départ une enquête dans laquelle on cherchait à imposer des sanctions pénales pour fraude fiscale. Toutefois, l'article 7 de la Charte ne s'applique pas aux sociétés et celles-ci n'ont qu'un droit fort restreint, en vertu de l'article 8, pour ce qui est de la protection des renseignements personnels. Par conséquent, les demandes péremptoires reçues par certains particuliers en l'espèce ont été annulées, mais celles que les sociétés avaient reçues ont été confirmées.

Une question préliminaire était de savoir si le ministre était tenu d'interjeter un appel incident s'il voulait contester la conclusion du juge des requêtes selon laquelle l'examen avait pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale des sociétés appelantes à l'égard d'une fraude fiscale. Certaines préoccupations ont été exprimées au sujet de la possibilité que des décisions contradictoires soient rendues, par lesquelles l'enquête serait qualifiée de nature criminelle pour les contribuables individuels, mais de nature civile ou administrative pour les sociétés. Toutefois, il a été conclu que l'irrecevabilité découlant d'une question déjà tranchée (*issue estoppel*) ne s'appliquait pas parce que les parties en cause n'étaient pas les mêmes et n'agissaient pas au même titre. Les sociétés appelantes étaient des personnes morales et des parties différentes des contribuables individuels. Le ministre n'avait pas non plus à interjeter un appel incident en vertu de la règle 341 parce qu'il ne demandait pas la réformation de l'ordonnance portée en appel.

Sur cette question préliminaire, la juge Desjardins, J.C.A., dans les motifs de jugement qu'elle a prononcés en dissidence, a dit que les sociétés avaient soutenu que la conclusion selon laquelle l'objet prédominant de l'examen était de nature pénale liait les particuliers, les sociétés appelantes et le ministre. Ce dernier, qui n'avait pas interjeté d'appel incident, ne pouvait pas revenir sur la conclusion tirée à l'égard des sociétés appelantes étant donné que, ce faisant, il contesterait d'une façon indirecte un point crucial des motifs énoncés par le juge des requêtes dans une procédure à laquelle il était partie. Les sociétés pouvaient avec raison s'attendre à ce que la seule question en appel soit liée à l'application des articles 7 et 8 de la Charte. En l'absence d'un appel incident, les sociétés appelantes avaient été prises par surprise. Cette position ne pouvait pas être acceptée. Le ministre pouvait à bon droit mettre en question la conclusion relative à l'objet prédominant sans interjeter un appel incident. Il ne convient d'interjeter un appel incident que lorsque l'intimé entend demander la réformation du jugement porté en appel. Le M.N.R. n'aurait pas pu interjeter un appel incident contre les sociétés appelantes étant donné que la partie de la décision qui concernait celles-ci lui était favorable. Le ministre n'était pas tenu, afin d'atteindre les sociétés appelantes, d'interjeter un appel incident contre la partie de la décision qui concernait les

were not taken by surprise nor was the Minister launching a collateral attack on the decision below. A collateral attack presupposes an attack in the wrong forum of a decision which could have been directly attacked. The decision of the Motions Judge was *res judicata* between the M.N.R. and the individuals but not between him and the corporations.

Held (Desjardins J.A. dissenting), the appeal should be allowed.

Per Létourneau J.A. (Nadon J.A. concurring): The Minister's contention, that appellants should comply with the requirements and, as in *R. v. Jarvis*, (S.C.C.), later oppose the admission into evidence of the information, could not be accepted. In *Jarvis*, the documents already having been obtained, accused's only option at his trial for tax evasion was to challenge admissibility. The protection afforded taxpayer by the Charter would be substantially diminished if his sole relief is a discretionary remedy under subsection 24(2). In *Hunter v. Southam Inc.*, the Supreme Court of Canada stressed the importance of prior authorization before a search is conducted and the rationale given by Dickson J. in that case was extended to seizures in the reasons of Wilson J. in *Thomson Newspapers Ltd. v. Canada (Director Investigation and Research, Restrictive Trade Practices Commission)*. Furthermore, the Court in *Jarvis* made it clear that Act, subsection 231.2(1) is not available for criminal investigation purposes—investigations the predominant purpose of which is to establish a taxpayer's penal liability. When the Minister has to resort to criminal investigatory techniques, taxpayer is entitled to invoke all the Charter protections relevant in the criminal context. The Court did not distinguish between a corporate and an individual taxpayer in this regard.

The Motions Judge did not err in concluding that appellants were the subject of a criminal investigation. Investigator Faribault admitted on discovery that such was the purpose of the investigation. The evidence revealed that a clear decision had been made to pursue a criminal investigation. CCRA had undertaken a criminal investigation of several charitable organizations including the Rabbinical College of Montréal and appellants had made very substantial donations to the College. It was in the context of that criminal investigation that

particuliers. En interjetant appel de la décision, les sociétés appelantes donnaient au M.R.N. la possibilité de soulever toutes les questions dont le juge de première instance avait été saisi. Les sociétés appelantes n'ont pas été prises par surprise et le ministre ne contestait pas indirectement la décision rendue par l'instance inférieure. Une contestation indirecte présuppose une contestation devant le mauvais tribunal d'une décision qui aurait pu être contestée directement. La décision du juge des requêtes était devenue chose jugée entre le M.R.N. et les particuliers, mais non entre le M.R.N. et les sociétés.

Arrêt (la juge Desjardins, J.C.A. étant dissidente): l'appel est accueilli.

Le juge Létourneau, J.C.A. (le juge Nadon, J.C.A. souscrivant à son avis): La prétention du ministre selon laquelle les appelantes devaient se conformer aux demandes péremptoires et, comme on l'avait fait dans l'affaire *R. c. Jarvis*, (C.S.C.), s'opposer par la suite à l'admissibilité en preuve des renseignements ne pouvait pas être acceptée. Dans l'affaire *Jarvis*, les documents avaient déjà été obtenus et la seule possibilité qui s'offrait à l'accusé dans son procès pour fraude fiscale était de s'opposer à l'admissibilité des documents. La protection fournie au contribuable par la Charte serait beaucoup moindre si celui-ci pouvait uniquement demander une réparation discrétionnaire en vertu du paragraphe 24(2). Dans l'arrêt *Hunter c. Southam Inc.*, la Cour suprême du Canada a insisté sur le fait qu'il est important d'obtenir au préalable l'autorisation nécessaire pour procéder à une fouille ou à une perquisition et le raisonnement du juge Dickson dans ce jugement-là a été appliqué aux saisies dans les motifs prononcés par la juge Wilson dans l'arrêt *Thomson Newspapers Ltd. c. Canada (Directeur des enquêtes et recherches, Commission sur les pratiques restrictives du commerce)*. En outre, la Cour a clairement dit, dans l'arrêt *Jarvis*, que le paragraphe 231.2(1) de la Loi ne peut pas être invoqué pour les besoins d'une enquête criminelle,—c'est-à-dire une enquête dont l'objet prédominant est d'établir la responsabilité pénale du contribuable. Lorsque le ministre a recours aux techniques d'enquête criminelle, le contribuable peut à bon droit invoquer toutes les protections fournies par la Charte qui sont pertinentes dans le contexte criminel. La Cour n'a pas fait de distinction entre une société et un contribuable individuel sur ce point.

Le juge des requêtes n'a pas commis d'erreur en concluant que les appelantes faisaient l'objet d'une enquête criminelle. L'enquêteur Faribault a admis lors de l'interrogatoire préalable que tel était l'objet de l'enquête. La preuve révélait qu'une décision claire avait été prise de procéder à une enquête criminelle. L'ADRC avait entrepris une enquête criminelle sur plusieurs organismes de charité, notamment le Collège rabbinique de Montréal auquel les appelantes avaient consenti des dons importants. C'était dans le contexte de cette enquête

CCRA began its investigation of appellants. In fact, one of the charities investigated was charged and pleaded guilty to providing false charitable gift receipts. For reasons unknown to the Court, the College was not charged. Faribault's investigation of appellants was nothing more than extension of the unsuccessful criminal investigation of the Rabbinical College of Montréal. His attempt was to secure evidence of fraud by looking at the same matter from a different perspective: that of the donors. Counsel for the Minister sought to attenuate the adverse impact of Faribault's admission under oath, that the objective was to investigate tax evasion and not just to issue tax assessments, by suggesting that this was merely the investigator's personal view and by making reference to an American case—*United States v. La Salle Nat'l Bank*—in which it was held that while a special agent is an important actor in the process, his motivation is hardly dispositive of the issue. The Court could not agree, on the facts herein, that Faribault's admission was just an expression of personal opinion. His duty, as a Special Investigations member, was to investigate significant cases of suspected tax evasion and to obtain evidence for prosecution in the courts. A further duty was to publicize convictions as a deterrence to others. The American case cited by the Minister was distinguished on its facts and its context was the American multilayered system of reviews of enforcement decisions. Furthermore, strong dissenting opinions were delivered in that United States Supreme Court decision, handed down 26 years ago, and it may no longer be good law even in the U.S.A.

Faribault had suspicions that a crime had been committed but, lacking sufficient evidence to seek a search warrant, resorted to the subsection 231.2(1) requirement powers thereby circumventing the hurdle of judicial scrutiny. He was attempting to do indirectly what he could not do directly: obtain incriminating evidence without a warrant. It was noted that this was done prior to the decision in *Jarvis* and at a time when the line between use of the requirement and search powers pursuant to warrant was not clearly drawn.

A consideration of the non-exhaustive list of factors for determining whether the relationship between state and taxpayer has become adversarial, set forth by the Supreme Court in *Jarvis*, was unnecessary but was carried out and it

criminelle que l'ADRC avait entrepris son enquête sur les appelantes. De fait, l'un des organismes de charité visés par l'enquête avait été accusé et avait plaidé coupable d'avoir remis de faux reçus de dons de charité. Pour des raisons que la Cour ne connaissait pas, aucune accusation n'avait été portée contre le Collège. L'enquête que M. Faribault avait menée à l'égard des appelantes était purement une extension de l'enquête criminelle infructueuse visant le Collège rabbinique de Montréal. M. Faribault essayait d'obtenir une preuve de fraude en examinant la même affaire sous une perspective différente, c'est-à-dire en s'attachant aux donateurs. L'avocat du ministre a tenté d'atténuer l'effet défavorable de l'aveu que M. Faribault avait fait sous serment, à savoir que l'objectif était d'enquêter sur une fraude fiscale et non simplement d'établir des cotisations d'impôt, en soutenant qu'il s'agissait simplement d'une opinion personnelle de la part de l'enquêteur et en se fondant sur une décision américaine—*United States v. La Salle Nat'l Bank*—où il avait été statué qu'un agent spécial est un acteur important dans le processus, mais que ses motifs sont loin d'être déterminants. Eu égard aux faits de l'espèce, la Cour ne pouvait pas souscrire à l'avis selon lequel l'aveu de M. Faribault était une simple expression d'une opinion personnelle. Sa responsabilité, à titre de membre des enquêtes spéciales, était d'enquêter sur des cas importants de présumée fraude fiscale et de recueillir des preuves aux fins de poursuites devant les tribunaux. Il était aussi chargé de faire connaître les condamnations judiciaires au public dans le but de dissuader d'autres personnes. La décision américaine citée par le ministre a fait l'objet d'une distinction eu égard à ses faits; elle s'inscrivait dans le contexte du système américain d'examen à multiples paliers de décisions en matière d'application. De plus, cette décision de la Cour suprême américaine, rendue 26 ans plus tôt, contenait de vigoureuses opinions dissidentes et elle ne représente peut-être plus l'état du droit même aux États-Unis.

M. Faribault soupçonnait qu'un crime avait été commis mais, en l'absence d'une preuve suffisante lui permettant de demander un mandat de perquisition, il avait eu recours aux pouvoirs de contrainte prévus au paragraphe 231.2(1), éliminant ainsi l'entrave représentée par un examen judiciaire. Il tentait de faire indirectement ce qu'il ne pouvait pas faire directement: obtenir des preuves incriminantes sans mandat. Les événements remontaient à une époque où la ligne de démarcation entre le recours aux pouvoirs de contrainte et le recours aux pouvoirs de perquisition conformément à un mandat était floue et où la décision n'avait pas encore été rendue dans l'affaire *Jarvis*.

Un examen de la liste non exhaustive des facteurs dont il faut tenir compte pour décider si la relation entre l'État et un contribuable est devenue contradictoire, liste dressée par la Cour suprême dans l'arrêt *Jarvis*, était inutile; cet examen a

confirmed the conclusion that the investigation had indeed become criminal in nature.

Per Nadon J.A. (concurring): The issue here was whether a clear decision to proceed with a criminal investigation had been made, not whether such an investigation ought to have been commenced. It was important to note that in *Jarvis*—a case relied upon by both Létourneau J.A. in his majority opinion and by Desjardins J.A. in dissent—the inquiry had at all times been in the hands of auditors rather than investigators. That was the context of the discussion in that part of the Supreme Court’s reasons subtitled “Delineating the Bounds Between Audit and Investigation: Nature of the Inquiry”. The Court’s intention was to prevent the audit section from conducting a disguised criminal investigation. It wished to remind judges that there is a line which the auditors must not cross and to make it clear that once a criminal investigation has been undertaken, a taxpayer cannot be forced to comply with the subsections 231.1(1) and 231.2(1) requirement powers. The facts herein were quite different in that, when the requirements were sent, the matter was clearly in the hands of an investigator. Whether CCRA had at that time enough information to initiate a criminal investigation was irrelevant. When the matter is in the hands of the investigators, as it was here, there is no necessity for considering the factors set forth at paragraph 94 of *Jarvis*.

Per Desjardins J.A. (dissenting): The Judge below did not err in applying *Jarvis* to the case at bar. As was said in that judgment by Iacobucci and Major JJ., it “would be a fiction to say that the adversarial relationship only comes into being when charges are laid”. Their Lordships added that situations where Charter rights are violated should be avoided rather than remedied.

Courts have characterized the *Income Tax Act* as essentially regulatory and administrative in nature and taxpayers are kept honest by a system of random monitoring. The success of the scheme also demands the resort to adequate investigation and provision for effective penalties. The Act requires disclosure of a substantial amount of information by taxpayers and non-compliance with the filing requirements is a summary conviction offence. Additional offences are created by section 239 but that section does not alter the Act’s administrative nature. Non-compliance with the mandatory provisions of the legislation can, however, result in the laying of criminal charges under that section. At that stage, the Charter must receive contextual application. The Minister’s subsections 231.1(1) and 231.2(1) powers to administer the Act do not extend to section 239 prosecutions. As noted by the Court in

quand même été effectué et il a confirmé la conclusion selon laquelle l’enquête était devenue une enquête criminelle.

Le juge Nadon, J.C.A. (souscrivant quant au résultat): Il s’agissait ici de savoir si une décision claire de procéder à une enquête criminelle avait été prise plutôt que de décider s’il fallait entreprendre une telle enquête. Il était important de noter que dans l’arrêt *Jarvis*—sur lequel le juge Létourneau, dans les motifs qu’il a prononcés au nom de la majorité, et le juge Desjardins en dissidence se sont fondés—l’examen avait toujours relevé des vérificateurs plutôt que des enquêteurs. Tel était le contexte de l’analyse figurant dans la partie des motifs de la Cour suprême intitulée: «La délimitation de la frontière entre une vérification et une enquête: la nature de l’examen». La Cour voulait empêcher la section de la vérification de mener une enquête criminelle déguisée. Elle voulait rappeler aux juges qu’il y a une ligne de démarcation que les vérificateurs ne doivent pas franchir et dire clairement qu’une fois une enquête criminelle engagée, le contribuable ne peut pas être contraint à se soumettre aux pouvoirs prévus aux paragraphes 231.1(1) et 231.2(1). Les faits de la présente espèce étaient fort différents en ce sens que, lorsque les demandes péremptoires ont été envoyées, l’affaire était clairement entre les mains d’un enquêteur. Il importait peu de savoir si l’ADRC avait à ce moment-là suffisamment de renseignements pour entreprendre une enquête criminelle. Lorsque l’affaire est entre les mains des enquêteurs, comme c’était ici le cas, il n’est pas nécessaire d’examiner les facteurs énoncés au paragraphe 94 de l’arrêt *Jarvis*.

Le juge Desjardins, J.C.A. (dissidente): Le juge de première instance n’a pas commis d’erreur en appliquant l’arrêt *Jarvis* en l’espèce. Comme l’ont reconnu les juges Iacobucci et Major dans ce jugement, ce «serait une fiction de dire que la relation de nature contradictoire ne prend naissance qu’au moment du dépôt des accusations». Ils ont ajouté qu’il faut éviter des situations dans lesquelles il est porté atteinte aux droits garantis par la Charte plutôt que d’y remédier.

Les tribunaux judiciaires ont dit que la *Loi de l’impôt sur le revenu* est essentiellement de nature réglementaire et administrative et qu’un système de vérification au hasard assure l’honnêteté des contribuables. L’efficacité du régime exige également la tenue d’enquêtes appropriées et l’existence de sanctions efficaces. La Loi exige que les contribuables révèlent une multitude de renseignements et le non-respect des exigences de production constitue une infraction punissable sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire. L’article 239 crée des infractions additionnelles, mais cette disposition ne change en rien la nature administrative de la Loi. Toutefois, l’inobservation des dispositions obligatoires de la législation peut donner lieu à des accusations criminelles en vertu de cette disposition. À ce stade, la Charte doit être appliquée suivant une approche contextuelle. Les pouvoirs du ministre

Jarvis, when the predominant purpose of the inquiry becomes the determination of penal liability, CCRA officials must relinquish the subsections 231.1(1) and 231.2(1) inspection and requirement powers and seek a search warrant under section 231.3.

A finding as to the predominant purpose of an inquiry is a question of mixed fact and law. Absent a clear decision to undertake a criminal investigation, the Court has to assess the totality of the circumstances to determine whether the relationship between the state and the individual has become adversarial in nature. A number of the criteria identified in *Jarvis* were inapplicable herein since, as acknowledged by the Minister, the CCRA's Audit Section was at no time involved with this case. But the Motions Judge failed to actually consider the three *Jarvis* criteria which he identified as requiring analysis. The characterization of whether a clear decision to pursue a criminal investigation had been made should not be considered from a pure criminal law perspective. Rather, it flows from the Act's purpose and nature which is essentially administrative. The evidence did not satisfy the *Jarvis* test for a clear decision. While CCRA instructed investigator Faribault to look principally for evidence of a penal nature, it could not be taken from that directive that the Agency had decided to pursue a criminal investigation. It had no evidence upon which to base such a decision. An adversarial relationship had yet to crystallize and the administrative process could legally continue. The request to produce was in order. A clear decision must be distinguished from the appearance of a decision.

It was accordingly necessary to conduct a detailed analysis of three of the *Jarvis* factors. (1) The Faribault evidence revealed that when the requirements were issued, CCRA was without reasonable grounds to lay charges. A decision to proceed with a criminal investigation could not then have been made. (2) The general conduct of the authorities herein was not such as to support a conclusion that a criminal investigation was in progress as these words are to be understood in an income tax context. Even if there are reasonable grounds to suspect an offence, that does not necessarily mean that the inquiry has become an investigation. (3) The final relevant *Jarvis* factor was the question whether the evidence sought related to taxpayer's liability generally or only to penal liability. While it could not be determined from the record whether the Minister was out of time to reassess, the superior interest of the income tax system had to prevail. The Judge erred by misapplying of the tests in *Jarvis*.

d'administrer la Loi, en vertu des paragraphes 231.1(1) et 231.2(1) n'incluent pas les poursuites fondées sur l'article 239. Comme la Cour l'a fait remarquer dans l'arrêt *Jarvis*, lorsqu'un examen a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale, les fonctionnaires de l'ADRC doivent renoncer aux pouvoirs d'inspection et de contrainte conférés par les paragraphes 231.1(1) et 231.2(1) et demander un mandat de perquisition conformément à l'article 231.3.

Une conclusion relative à l'objet prédominant d'un examen est une question mixte de fait et de droit. En l'absence d'une décision claire de procéder à une enquête criminelle, la Cour doit sopeser les circonstances dans leur ensemble afin de décider si la relation entre l'État et le particulier est devenue une relation de nature contradictoire. Un certain nombre de critères énoncés dans l'arrêt *Jarvis* ne s'appliquaient pas en l'espèce étant donné que, comme le ministre l'a reconnu, la section de vérification de l'ADRC n'a jamais été en cause dans cette affaire. Toutefois, le juge des requêtes n'a pas procédé à une analyse des trois facteurs énoncés dans l'arrêt *Jarvis* qui, selon lui, exigeaient une analyse. Il ne faut pas considérer la question de savoir si une décision claire de procéder à une enquête criminelle a été prise en ayant simplement à l'esprit le droit criminel. Au contraire, cela ressort de la nature et de l'objet de la Loi, qui est essentiellement de nature administrative. La preuve ne satisfait pas au critère préconisé dans l'arrêt *Jarvis* à l'égard d'une décision claire. L'ADRC avait demandé à l'enquêteur Faribault de chercher principalement une preuve de nature pénale, mais on ne saurait conclure à partir de cette directive que l'Agence avait décidé de procéder à une enquête criminelle. Elle ne disposait d'aucun élément de preuve justifiant pareille décision. Aucune relation contradictoire ne s'était cristallisée et la procédure administrative pouvait légalement se poursuivre. La demande de production était en règle. Il faut faire une distinction entre une décision claire et une décision apparente.

Il fallait donc procéder à une analyse détaillée de trois facteurs énoncés dans l'arrêt *Jarvis*. 1) Le témoignage présenté par M. Faribault révélait que lorsque les demandes péremptoires avaient été délivrées, l'ADRC n'avait pas de motifs raisonnables de porter des accusations. On n'aurait pas alors pu prendre une décision de procéder à une enquête criminelle. 2) L'ensemble de la conduite des autorités en l'espèce ne permettait pas de conclure qu'une enquête criminelle était en cours selon le sens attribué à ces mots dans un contexte fiscal. Même lorsqu'il existe des motifs raisonnables de soupçonner qu'une infraction a été commise, il n'est pas toujours vrai que l'examen est devenu une enquête. 3) Le dernier facteur pertinent énoncé dans l'arrêt *Jarvis* se rapportait à la question de savoir si la preuve recherchée était pertinente quant à la responsabilité générale du contribuable ou uniquement quant à sa responsabilité pénale. Le dossier ne permettait pas de décider si le délai pour établir une nouvelle

Yet another error was committed by the Judge below. While (wrongly) concluding that the predominant purpose of the investigation had become criminal in nature he nevertheless concluded that the requirements, as against the corporations, were valid under the Charter. This was wrong since, if a criminal investigation had begun, search warrants would have been required.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Canadian Charter of Rights and Freedoms, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], ss. 7, 8, 24,(1),(2).

Criminal Code, R.S.C., 1985, c. C-46, s. 487.

Federal Courts Act, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 1 (as am. by S.C. 2002, c. 8, s. 14), 2(1) "final judgment" (as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 1), 27 (as am. by S.C. 2002, c. 8, s. 34), 57 (as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 19; 2002, c. 8, s. 54).

Federal Court Rules, 1998, SOR/98-106, r. 341.

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 163 (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 135; Sch. VII, s. 17; c. 8, s. 26; 1995, c. 3, s. 48; 1996, c. 21, s. 43; 1997, c. 25, s. 52; 1998, c. 19, ss. 45, 189; 2000, c. 12, s. 142; c. 19, s. 49), 230 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 105; 1998, c. 19, s. 227), 231.1(1),(2),(3) (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 107), 231.2(1) (as am. by S.C. 2000, c. 30, s. 176), 231.3 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 108), 238, 239 (as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 235).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

FOLLOWED:

Hunter et al. v. Southam Inc., [1984] 2 S.C.R. 145; (1984), 55 A.R. 291; 11 D.L.R. (4th) 641; [1984] 6 W.W.R. 577; 33 Alta. L.R. (2d) 193; 27 B.L.R. 297; 14 C.C.C. (3d) 97; 2 C.P.R. (3d) 1; 41 C.R. (3d) 97; 9 C.R.R. 355; 84 DTC 6467; 55 N.R. 241; *Thomson Newspapers Ltd. v. Canada (Director of Investigation and Research, Restrictive Trade Practices Commission)*, [1990] 1 S.C.R. 425; (1990), 67 D.L.R. (4th) 161; 54 C.C.C. (3d) 417; 29 C.P.R. (3d) 97; 76 C.R. (3d) 129; 47 C.R.R. 1; 106 N.R. 161; 39 O.A.C. 161; *Toronto (City) v. C.U.P.E., Local 79*, [2003] 3 S.C.R. 77; (2003), 232 D.L.R. (4th) 385; 17 C.R. (6th) 276; 311 N.R. 201; 179 O.A.C. 291; *Starr v.*

cotisation était expiré, mais l'intérêt supérieur du système fiscal devait l'emporter. Le juge a appliqué d'une façon erronée les critères élaborés dans l'arrêt *Jarvis*.

Toutefois, le juge de première instance a commis une autre erreur. Bien qu'il ait statué (erronément) que l'objet prédominant de l'enquête était désormais de nature criminelle, il a néanmoins conclu que les demandes péremptoires adressées aux sociétés étaient valides selon la Charte. Cette conclusion était erronée puisque, si une enquête criminelle avait été engagée, des mandats de perquisition auraient été nécessaires.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Charte canadienne des droits et libertés, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 7, 8, 24(1),(2).

Code criminel, L.R.C. (1985), ch. C-46, art. 487.

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 163 (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 135; ann. VII, art. 17; ch. 8, art. 26; 1995, ch. 3, art. 48; 1996, ch. 21, art. 43; 1997, ch. 25, art. 52; 1998, ch. 19, art. 45, 189; 2000, ch. 12, art. 142; ch. 19, art. 49), 230 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 105; 1998, ch. 19, art. 227), 231.1(1),(2),(3) (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 107), 231.2(1) (mod. par L.C. 2000, ch. 30, art. 176), 231.3 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 108), 238, 239 (mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 235).

Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 1 (mod. par L.C. 2002, ch. 8, art. 14), 2(1) «jugement définitif» (mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 1), 27 (mod. par L.C. 2002, ch. 8, art. 34), 57 (mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 19; 2002, ch. 8, art. 54).

Règles de la Cour fédérale (1998), DORS/98-106, règle 341.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS SUIVIES:

Hunter et autres c. Southam Inc., [1984] 2 R.C.S. 145; (1984), 55 A.R. 291; 11 D.L.R. (4th) 641; [1984] 6 W.W.R. 577; 33 Alta. L.R. (2d) 193; 27 B.L.R. 297; 14 C.C.C. (3d) 97; 2 C.P.R. (3d) 1; 41 C.R. (3d) 97; 9 C.R.R. 355; 84 DTC 6467; 55 N.R. 241; *Thomson Newspapers Ltd. c. Canada (Directeur des enquêtes et recherches, Commission sur les pratiques restrictives du commerce)*, [1990] 1 R.C.S. 425; (1990), 67 D.L.R. (4th) 161; 54 C.C.C. (3d) 417; 29 C.P.R. (3d) 97; 76 C.R. (3d) 129; 47 C.R.R. 1; 106 N.R. 161; 39 O.A.C. 161; *Toronto (Ville) c. S.C.E.P., section locale 79*, [2003] 3 R.C.S. 77; (2003), 232 D.L.R. (4th) 385; 17 C.R. (6th) 276; 311 N.R. 201;

Houlden, [1990] 1 S.C.R. 1366; (1990), 68 D.L.R. (4th) 641; 55 C.C.C. (3d) 472; 110 N.R. 81; 41 O.A.C. 161.

APPLIED:

Blueberry River Indian Band v. Canada (Department of Indian Affairs and Northern Development), [2001] 4 F.C. 451; (2001), 201 D.L.R. (4th) 35; [2001] 3 C.N.L.R. 72; 6 C.P.C. (5th) 1; 274 N.R. 304 (C.A.).

DISTINGUISHED:

United States v. La Salle Nat'l Bank, 98 S.Ct. 2357 (1978).

CONSIDERED:

R. v. Jarvis, [2002] 3 S.C.R. 757; (2002), 317 A.R. 1; 219 D.L.R. (4th) 233; [2003] 3 W.W.R. 197; 8 Alta. L.R. (4th) 1; 169 C.C.C. (3d) 1; 6 C.R. (6th) 23; 101 C.R.R. (2d) 35; [2003] 1 C.T.C. 135; 2002 DTC 7547; 295 N.R. 201; *Knox Contracting Ltd. v. Canada*, [1990] 2 S.C.R. 338; (1990), 106 N.B.R. (2d) 408; 73 D.L.R. (4th) 110; 58 C.C.C. (3d) 65; [1990] 2 C.T.C. 262; 90 DTC 6447; 110 N.R. 171; *R. v. Ling*, [2002] 3 S.C.R. 814; (2002), 219 D.L.R. (4th) 279; [2003] 2 W.W.R. 403; 8 B.C.L.R. (4th) 1; 173 B.C.A.C. 161; 169 C.C.C. (3d) 46; 6 C.R. (6th) 64; 99 C.R.R. (2d) 313; 295 N.R. 273; *Devinat v. Canada (Immigration and Refugee Board)*, [2000] 2 F.C. 212; (1999), 181 D.L.R. (4th) 441; 18 Admin. L.R. (3d) 243; 31 Admin. L.R. (3d) 174; 3 Imm. L.R. (3d) 1; 250 N.R. 326 (C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused [2000] 2 S.C.R. vii; *Wilson v. R.*, [1983] 2 S.C.R. 594; (1983), 4 D.L.R. (4th) 577; [1984] 1 W.W.R. 481; 26 Man. R. (2d) 194; 9 C.C.C. (3d) 97; 37 C.R. (3d) 97; 51 N.R. 321; *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627; (1990), 68 D.L.R. (4th) 568; 55 C.C.C. (3d) 530; 76 C.R. (3d) 283; 47 C.R.R. 151; [1990] 2 C.T.C. 103; 90 DTC 6243; 106 N.R. 385; 106 N.R. 385; 39 O.A.C. 385; *Del Zotto v. Canada*, [1997] 3 F.C. 40; (1997), 147 D.L.R. (4th) 457; 116 C.C.C. (3d) 123; 46 C.R.R. (2d) 324; [1997] 3 C.T.C. 199; 97 DTC 5328; 215 N.R. 184 (C.A.); revd [1999] 1 S.C.R. 3; (1999), 169 D.L.R. (4th) 130; 131 C.C.C. (3d) 353; 61 C.R.R. (2d) 1; [1998] 1 C.T.C. 113; 99 DTC 5029; 252 N.R. 201; *Housen v. Nikolaisen*, [2002] 2 S.C.R. 235; (2002), 211 D.L.R. (4th) 577; [2002] 7 W.W.R. 1; 10 C.C.L.T. (3d) 157; 30 M.P.L.R. (3d) 1; 286 N.R. 1; 219 Sask. R. 1.

REFERRED TO:

Roberts v. Canada, [2000] 3 C.N.L.R. 303; (1999), 247 N.R. 350; 27 R.P.R. (3d) 157 (F.C.A.); *Air Canada v. Canada (Commissioner of Competition)*, [2002] 4 F.C.

179 O.A.C. 291; *Starr c. Houlden*, [1990] 1 R.C.S. 1366; (1990), 68 D.L.R. (4th) 641; 55 C.C.C. (3d) 472; 110 N.R. 81; 41 O.A.C. 161.

DÉCISION APPLIQUÉE:

Bande indienne de Blueberry River c. Canada (Ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien), [2001] 4 C.F. 451; (2001), 201 D.L.R. (4th) 35; [2001] 3 C.N.L.R. 72; 6 C.P.C. (5th) 1; 274 N.R. 304 (C.A.).

DISTINCTION FAITE D'AVEC:

United States v. La Salle Nat'l Bank, 98 S.Ct. 2357 (1978).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

R. c. Jarvis, [2002] 3 R.C.S. 757; (2002), 317 A.R. 1; 219 D.L.R. (4th) 233; [2003] 3 W.W.R. 197; 8 Alta. L.R. (4th) 1; 169 C.C.C. (3d) 1; 6 C.R. (6th) 23; 101 C.R.R. (2d) 35; [2003] 1 C.T.C. 135; 2002 DTC 7547; 295 N.R. 201; *Knox Contracting Ltd. c. Canada*, [1990] 2 R.C.S. 338; (1990), 106 N.B.R. (2d) 408; 73 D.L.R. (4th) 110; 58 C.C.C. (3d) 65; [1990] 2 C.T.C. 262; 90 DTC 6447; 110 N.R. 171; *R. c. Ling*, [2002] 3 R.C.S. 814; (2002), 219 D.L.R. (4th) 279; [2003] 2 W.W.R. 403; 8 B.C.L.R. (4th) 1; 173 B.C.A.C. 161; 169 C.C.C. (3d) 46; 6 C.R. (6th) 64; 99 C.R.R. (2d) 313; 295 N.R. 273; *Devinat c. Canada (Commission de l'immigration et du statut de réfugié)*, [2000] 2 C.F. 212; (1999), 181 D.L.R. (4th) 441; 18 Admin. L.R. (3d) 243; 31 Admin. L.R. (3d) 174; 3 Imm. L.R. (3d) 1; 250 N.R. 326 (C.A.); autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée [2000] 2 R.C.S. vii; *Wilson c. R.*, [1983] 2 R.C.S. 594; (1983), 4 D.L.R. (4th) 577; [1984] 1 W.W.R. 481; 26 Man. R. (2d) 194; 9 C.C.C. (3d) 97; 37 C.R. (3d) 97; 51 N.R. 321; *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; (1990), 68 D.L.R. (4th) 568; 55 C.C.C. (3d) 530; 76 C.R. (3d) 283; 47 C.R.R. 151; [1990] 2 C.T.C. 103; 90 DTC 6243; 106 N.R. 385; 106 N.R. 385; 39 O.A.C. 385; *Del Zotto c. Canada*, [1997] 3 C.F. 40; (1997), 147 D.L.R. (4th) 457; 116 C.C.C. (3d) 123; 46 C.R.R. (2d) 324; [1997] 3 C.T.C. 199; 97 DTC 5328; 215 N.R. 184 (C.A.); infirmée [1999] 1 R.C.S. 3; (1999), 169 D.L.R. (4th) 130; 131 C.C.C. (3d) 353; 61 C.R.R. (2d) 1; [1998] 1 C.T.C. 113; 99 DTC 5029; 252 N.R. 201; *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235; (2002), 211 D.L.R. (4th) 577; [2002] 7 W.W.R. 1; 10 C.C.L.T. (3d) 157; 30 M.P.L.R. (3d) 1; 286 N.R. 1; 219 Sask. R. 1.

DÉCISIONS CITÉES:

Roberts c. Canada, [2000] 3 C.N.L.R. 303; (1999), 247 N.R. 350; 27 R.P.R. (3d) 157 (C.A.F.); *Air Canada c. Canada (Commissaire de la concurrence)*, [2002] 4 C.F.

598; (2002), 18 C.P.R. (4th) 31; 288 N.R. 113 (C.A.); *Redpath Industries Ltd. v. Fednav Ltd.* (1994), 113 D.L.R. (4th) 764; 166 N.R. 72 (F.C.A.).

598; (2002), 18 C.P.R. (4th) 31; 288 N.R. 113 (C.A.); *Redpath Industries Ltd. c. Fednav Ltd.* (1994), 113 D.L.R. (4th) 764; 166 N.R. 72 (C.A.F.).

AUTHORS CITED

Canada. Department of National Revenue. Taxation. Information Circular No. 73-10R3. "Tax Evasion" (February 13, 1987).
Sopinka, John and Mark A. Gelowitz. *The Conduct of an Appeal*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 2000.

DOCTRINE

Canada. Ministère du Revenu national. Impôt. Circulaire d'information no 73-10R3. «Évasion fiscale» (13 février 1987).
Sopinka, John and Mark A. Gelowitz. *The Conduct of an Appeal*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 2000.

APPEAL by three corporate taxpayers from the decision of a Motions Judge ([2003] 3 F.C. 569; (2003), 103 C.R.R. (2d) 261; 2003 DTC 5100; 227 F.T.R. 126 (T.D.)), that their rights under Charter sections 7 and 8 had not been violated by service with requirements to provide documents under *Income Tax Act*, paragraph 231.2(1)(b). Appeal allowed.

APPEL interjeté par trois sociétés contre la décision d'un juge des requêtes ([2003] 3 C.F. 569; (2003), 103 C.R.R. (2d) 261; 2003 DTC 5100; 227 F.T.R. 126 (1^{re} inst.)), selon laquelle la signification de demandes péremptoires de production de documents délivrées en vertu de l'alinéa 231.2(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne portait pas atteinte aux droits qui leur étaient reconnus par les articles 7 et 8 de la Charte. Appel accueilli.

APPEARANCES:

Sébastien Rheault for appellants.
Gilles D. Villeneuve for respondent.

ONT COMPARU:

Sébastien Rheault pour les appelantes.
Gilles D. Villeneuve pour l'intimé.

SOLICITORS OF RECORD:

Barsalou Lawson, Montréal, for appellants.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Barsalou Lawson, Montréal, pour les appelantes.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimé.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendu par

[1] LÉTOURNEAU J.A.: I have had the benefit of reading the reasons for judgment of my colleague, Desjardins J.A.

[1] LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A.: J'ai eu l'avantage de lire les motifs du jugement de ma collègue, la juge Desjardins.

Availability of judicial review proceedings

[2] I agree with her that the Motions Judge [[2003] 3 F.C. 569 (T.D.)] made no error when he ruled that the appellants could challenge by way of judicial review the respondent's requirements to provide information issued on behalf of the Minister of National Revenue (Minister) pursuant to subsection 231.2(1) [as am. by S.C. 2000, c. 30, s. 176] of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th

Possibilité d'un contrôle judiciaire

[2] Je suis d'accord avec ma collègue pour dire que le juge des requêtes [[2003] 3 C.F. 569 (1^{re} inst.)] n'a pas commis d'erreur en décidant que les appelantes pouvaient contester, par voie de contrôle judiciaire, les demandes péremptoires, émises pour le compte du ministre du Revenu national (le ministre), de fournir des renseignements conformément au paragraphe 231.2(1)

Supp.), c. 1 (Act).

[3] I do not accept the respondent's contention that the appellants should comply with the requirements and, as it was done in *R. v. Jarvis*, [2002] 3 S.C.R. 757, later oppose the admissibility into evidence of the information thus provided. In *Jarvis*, the documents had already been obtained and the only option left to the accused in his criminal trial for tax evasion was to object to their admissibility. The respondent's contention means that a taxpayer would be prohibited from asserting preventively his Charter [*Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]] right to protection against unreasonable searches and seizures and from impeding its imminent violation. He would only be entitled to apply for a discretionary remedy under subsection 24(2) of the Charter. This would seriously undermine the beneficial and protective effect of the Charter.

[4] In *Hunter et al. v. Southam Inc.*, [1984] 2 S.C.R. 145, at page 160, Dickson J. [as he then was] stressed the importance of prior authorization before a search is conducted:

If the issue to be resolved in assessing the constitutionality of searches under s. 10 were in fact the governmental interest in carrying out a given search outweighed that of the individual in resisting the governmental intrusion upon his privacy, then it would be appropriate to determine the balance of the competing interests after the search had been conducted. Such a *post facto* analysis would, however, be seriously at odds with the purpose of s. 8. That purpose is, as I have said, to protect individuals from unjustified state intrusions upon their privacy. That purpose requires a means of preventing unjustified searches before they happen, not simply of determining, after the fact, whether they ought to have occurred in the first place. This, in my view, can only be accomplished by a system of prior authorization, not one of subsequent validation. [Emphasis in original.]

[mod. par L.C. 2000, ch. 30, art. 176] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi).

[3] Je n'accepte pas la prétention de l'intimé selon laquelle les appelantes devraient se conformer aux demandes péremptoires et, comme on l'a fait dans l'affaire *R. c. Jarvis*, [2002] 3 R.C.S. 757, s'opposer par la suite à l'admissibilité en preuve des renseignements ainsi fournis. Dans l'affaire *Jarvis*, les documents avaient déjà été obtenus et la seule possibilité qui s'offrait à l'accusé dans son procès criminel pour fraude fiscale était de s'opposer à l'admissibilité de ces documents. Selon la prétention de l'intimé, il serait interdit au contribuable de faire valoir à titre préventif le droit à la protection contre les fouilles, les perquisitions et les saisies abusives qui lui est reconnu par la Charte [*Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n^o 44]] et d'empêcher la violation imminente de ce droit. Le contribuable pourrait uniquement demander une réparation discrétionnaire en vertu du paragraphe 24(2) de la Charte, ce qui minerait sérieusement l'effet bénéfique protecteur de la Charte.

[4] Dans l'arrêt *Hunter et autres c. Southam Inc.*, [1984] 2 R.C.S. 145, à la page 160, le juge Dickson [alors juge puîné] a insisté sur le fait qu'il est important d'obtenir au préalable l'autorisation nécessaire pour procéder à une fouille ou à une perquisition:

Si la question à résoudre en appréciant la constitutionnalité des fouilles et des perquisitions effectuées en vertu de l'art. 10 était de savoir si en fait le droit du gouvernement d'effectuer une fouille ou une perquisition donnée l'emporte sur celui d'un particulier de résister à l'intrusion du gouvernement dans sa vie privée, il y aurait alors lieu de déterminer la prépondérance des droits en concurrence après que la perquisition a été effectuée. Cependant, une telle analyse après le fait entrerait sérieusement en conflit avec le but de l'art. 8. Comme je l'ai déjà dit, cet article a pour but de protéger les particuliers contre les intrusions injustifiées de l'État dans leur vie privée. Ce but requiert un moyen de prévenir les fouilles et les perquisitions injustifiées avant qu'elles ne se produisent et non simplement un moyen de déterminer, après le fait, si au départ elles devaient être effectuées. Cela ne peut se faire, à mon avis, que par un système d'autorisation préalable et non de validation subséquente. [Souligné dans l'original.]

Wilson J. extended this rationale to seizures in *Thomson Newspapers Ltd. v. Canada (Director of Investigation and Research, Restrictive Trade Practices Commission)*, [1990] 1 S.C.R. 425. At page 495, she wrote:

In my opinion, Dickson J.'s remarks with regard to searches are equally applicable to seizures. It makes no sense to say that s. 8 is only engaged once the private information becomes public. If that were the case, the protections afforded by s. 8 would be completely illusory. The fact that an individual can challenge the validity of the order before producing the documents goes, in my opinion, not to the question whether a seizure has occurred but to the question whether the seizure is a reasonable one. [Emphasis added.]

[5] Furthermore, I believe that the Supreme Court made it clear, in the *Jarvis* case, that subsection 231.2(1) of the Act is not available for the purpose of criminal investigations, i.e. investigations whose predominant purpose is to establish the penal liability of the taxpayer. At paragraphs 88, 97-98, Iacobucci and Major JJ. wrote in this respect:

In our view, where the predominant purpose of a particular inquiry is the determination of penal liability, CCRA officials must relinquish the authority to use the inspection and requirement powers under ss. 231.1(1) and 231.2(1).

...

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. [My emphasis.]

These conclusions of the Supreme Court mean that, in the context of a criminal investigation, barring exigent circumstances, searches and seizures are subject for their validity to prior judicial authorization. Their legality cannot be secured by an after-the-fact validation as it turned out to be the case in the present instance.

La juge Wilson a appliqué ce raisonnement aux saisies dans l'arrêt *Thomson Newspapers Ltd. c. Canada (Directeur des enquêtes et recherches, Commission sur les pratiques restrictives du commerce)*, [1990] 1 R.C.S. 425. À la page 495, la juge a dit ce qui suit:

À mon avis, ce que dit le juge Dickson concernant les fouilles et les perquisitions s'applique également aux saisies. Il est illogique de prétendre que l'art. 8 ne joue que dès que les renseignements confidentiels deviennent publics. S'il en était ainsi, l'art. 8 n'accorderait qu'une protection tout à fait illusoire. Le fait qu'un individu puisse contester la validité de l'ordonnance avant de produire les documents est, à mon avis, pertinent non pas relativement à la question de savoir s'il y a eu une saisie, mais relativement à celle de savoir si la saisie effectuée est raisonnable. [Non souligné dans l'original.]

[5] En outre, je crois que la Cour suprême a clairement dit, dans l'arrêt *Jarvis*, que le paragraphe 231.2(1) de la Loi ne peut pas être invoqué pour les besoins d'une enquête criminelle, c'est-à-dire une enquête dont l'objet prédominant est d'établir la responsabilité pénale du contribuable. Aux paragraphes 88, 97 et 98, les juges Iacobucci et Major ont écrit ce qui suit sur ce point:

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

[...]

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. [Non souligné dans l'original.]

Ces conclusions de la Cour suprême signifient que, dans le contexte d'une enquête criminelle, en l'absence de circonstances urgentes, les fouilles, les perquisitions et les saisies doivent, pour être valides, faire l'objet d'une autorisation judiciaire préalable. Leur légalité ne peut pas être assurée par une validation subséquente comme c'est ici le cas.

[6] I should add that the Supreme Court's conclusions relating to the availability of the requirement powers in subsection 231.2(1) of the Act do not distinguish between an individual and a corporate taxpayer: such powers are not available for the purpose of advancing a criminal investigation. I agree with my colleague that the Motions Judge, after having found that the investigation was a criminal investigation, could not use Charter considerations to authorize the use of the requirement powers. The Charter protections are a corollary to a finding that the investigation is a criminal investigation. They cannot be resorted to in order to undermine, or circumvent, the legal consequences of that finding.

The determination of a preliminary issue

[7] Whether the inquiry's predominant purpose was to establish the penal liability of the taxpayers was a key issue common to all five applicants before the Motions Judge. Two of the applicants were individuals who were the directors of the three other corporate applicants. The conclusion of the Judge was adverse to the Minister who did not appeal it with respect to the two individuals. However, the Minister attacked that conclusion in the context of this appeal by the corporate appellants.

[8] At the hearing, an issue arose as to whether the Minister could relitigate this adverse conclusion without either appealing it or filing a cross-appeal in the present appeal. The Minister, having failed to appeal against the decision favourable to the two individuals on this issue, the argument goes, would be prohibited from seeking a reversal of that conclusion. Concerns were expressed about the possibility of conflicting decisions whereby the very same inquiry would receive two different and incompatible qualifiers: criminal in nature for two of the applicants and civil or administrative for the other three.

[9] Upon careful consideration of the matter, I have come to the conclusion that the doctrine of issue estoppel, which can arise when a party wants to relitigate an issue that has been decided in an earlier case, does not

[6] J'aimerais ajouter que, dans les conclusions qu'elle a tirées au sujet de la possibilité d'utiliser les pouvoirs de contrainte conférés au paragraphe 231.2(1) de la Loi, la Cour suprême ne fait pas de distinction entre un particulier et une société: ces pouvoirs ne peuvent pas être utilisés pour faire progresser une enquête criminelle. Je suis d'accord avec ma collègue lorsqu'elle dit que le juge des requêtes, après avoir conclu que l'enquête était une enquête criminelle, ne pouvait pas se fonder sur des considérations liées à la Charte pour autoriser le recours aux pouvoirs de contrainte. Les protections accordées par la Charte sont le corollaire d'une conclusion selon laquelle l'enquête est une enquête criminelle. On ne saurait y avoir recours afin de miner ou de contourner les effets juridiques de cette conclusion.

La détermination d'une question préliminaire

[7] La question de savoir si l'objet prédominant de l'enquête était d'établir la responsabilité pénale des contribuables était une question cruciale commune aux cinq demandeurs devant le juge des requêtes. Deux demandeurs étaient des particuliers; ils étaient administrateurs des trois sociétés demandresses. La conclusion du juge était défavorable au ministre, qui n'a pas interjeté appel à l'égard des deux particuliers. Toutefois, le ministre a contesté cette conclusion dans le contexte du présent appel interjeté par les sociétés.

[8] À l'audience, la question s'est posée de savoir si le ministre pouvait débattre de nouveau cette conclusion défavorable sans interjeter appel sur ce point ou sans interjeter un appel incident. Selon l'argument soumis, le ministre, qui n'en avait pas appelé de la décision qui avait été rendue en faveur des deux particuliers sur ce point, ne pouvait pas demander l'annulation de cette conclusion. Certaines préoccupations ont été exprimées au sujet de la possibilité que des décisions contradictoires soient rendues, par lesquelles une même enquête serait qualifiée de deux façons non seulement différentes, mais incompatibles: elle serait de nature criminelle pour deux demandeurs et de nature civile ou administrative pour les trois autres.

[9] J'ai minutieusement examiné la question et je suis arrivé à la conclusion selon laquelle la doctrine de l'irrecevabilité découlant d'une question déjà tranchée (*issue estoppel*), qui peut être invoquée lorsqu'une partie

apply in the present case because there is no identity of parties acting in the same qualities: *Toronto (City) v. C.U.P.E., Local 79*, [2003] 3 S.C.R. 77, at paragraph 23; *Blueberry River Indian Band v. Canada (Department of Indian Affairs and Northern Development)*, [2001] 4 F.C. 451 (C.A.), at paragraph 45. The doctrine requires for its application that the parties to the earlier judicial decision on the issue be the same as the parties to the proceedings in which the estoppel is raised. The corporate applicants are legal entities and parties different from the individuals.

[10] I am also satisfied that the Minister did not have to file a cross-appeal under rule 341 of the *Federal Court Rules, 1998* [SOR/98-106] because he is not seeking a different disposition of the order appealed from. He is, in fact, simply submitting an additional reason for which the order should be maintained and, therefore, the appeal dismissed.

Whether the Motions Judge erred in finding that the investigation was a criminal investigation

[11] Unlike my colleague, I believe that the Motions Judge committed no error when he came to the conclusion that the appellants were the subject of a criminal investigation. The Motions Judge found that there was overwhelming evidence to that effect on the record. Unfortunately, he mentioned only one reason in support of his finding, namely, that investigator Faribault, whose function at the Special Investigation (SI) branch of the Canadian Customs and Revenue Agency (CCRA) was to investigate and gather evidence of a tax evasion offence (see his testimony at pages 113, 119-120 and 124 of the Appeal Book), admitted that such was the purpose of the investigation. At paragraph 90 of his reasons for order, he wrote:

The evidence on the record as a whole leads to the conclusion that the predominant purpose of the investigation of CCRA, from its outset, was prosecution of the applicants for tax evasion and eventual imposition of penal sanctions against them. The statements on discovery by Faribault are not the only indicia of this predominant purpose; they are simply among the most succinct elements of evidence which support

veut débattre de nouveau une question qui a fait l'objet d'une décision antérieure, ne s'applique pas en l'espèce parce que les parties en cause ne sont pas les mêmes et n'agissent pas au même titre: *Toronto (Ville) c. S.C.E.P., section locale 79*, [2003] 3 R.C.S. 77, au paragraphe 23; *Bande indienne de Blueberry River c. Canada (Ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien)*, [2001] 4 C.F. 451 (C.A.), au paragraphe 45. Pour que la doctrine s'applique, il est nécessaire que les parties à la décision judiciaire antérieure qui a été rendue sur la question soient les mêmes que les parties à l'instance dans laquelle l'irrecevabilité est invoquée. Les sociétés demanderessees sont des personnes morales et des parties différentes des particuliers.

[10] Je suis également convaincu que le ministre n'avait pas à déposer un appel incident en vertu de la règle 341 des *Règles de la Cour fédérale (1998)* [DORS/98-106] parce qu'il ne demande pas la réformation de l'ordonnance portée en appel. De fait, il invoque simplement un motif additionnel à l'appui du maintien de l'ordonnance et donc du rejet de l'appel.

Le juge des requêtes a-t-il commis une erreur en concluant que l'enquête était une enquête criminelle?

[11] Contrairement à ma collègue, je crois que le juge des requêtes n'a pas commis d'erreur en concluant que les appelantes faisaient l'objet d'une enquête criminelle. Le juge des requêtes a conclu qu'il y avait dans le dossier une preuve abondante en ce sens. Malheureusement, il n'a mentionné qu'un seul motif à l'appui de sa conclusion, à savoir que l'enquêteur Faribault, dont la fonction au sein de la Direction générale des enquêtes spéciales (ES) de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) était d'enquêter et de recueillir la preuve d'une fraude fiscale (voir son témoignage aux pages 113, 119, 120 et 124 du dossier d'appel), avait admis que tel était l'objet de l'enquête. Au paragraphe 90 des motifs de l'ordonnance, le juge des requêtes a écrit ce qui suit:

L'ensemble de la preuve versée dans le dossier permet de conclure que l'objet prédominant de l'enquête de l'ADRC était, dès le départ, la poursuite des demandeurs pour fraude fiscale, et l'imposition éventuelle de sanctions pénales à leur endroit. Les affirmations faites durant l'interrogatoire préalable de Faribault ne sont pas les seuls indices de cet objet prédominant; elles comptent simplement parmi les éléments de

this conclusion. Accordingly, I find that the predominant purpose of the investigation was prosecution of the applicants for tax evasion. [My emphasis.]

I will come back later to the impact of that witness' statement.

[12] In *Jarvis*, at paragraph 94, the Supreme Court gave a non-exhaustive list of factors to be considered in determining whether the relationship between the state and a taxpayer has reached a point where it has become adversarial:

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 a decision to proceed with a criminal investigation could have been made?
- (b) Was the general conduct of the authorities such that it was consistent with the pursuit of a criminal investigation?
- (c) Had the auditor transferred his or her files and materials to the investigators?
- (d) Was the conduct of the auditor such that he or she was effectively acting as an agent for the investigators?
- (e) Does it appear that the investigators intended to use the auditor as their agent in the collection of evidence?
- (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?
- (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? [Underlining in original.]

[13] These factors are designed to assist in the determination of the predominant purpose of an inquiry. They apply unless there is a clear decision to pursue a criminal investigation. At paragraph 93, before listing the factors, the Supreme Court wrote:

preuve les plus succincts au soutien de cette conclusion. Par conséquent, je suis d'avis que l'objet prédominant de l'enquête était la poursuite des demandeurs pour fraude fiscale. [Non souligné dans l'original.]

Je reviendrai plus loin sur l'effet de cette déclaration du témoin.

[12] Dans l'arrêt *Jarvis*, au paragraphe 94, la Cour suprême a dressé une liste non exhaustive des facteurs dont il faut tenir compte pour décider si la relation entre l'État et un contribuable est de nature contradictoire:

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, au vu du dossier, que l'on aurait 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 avait-il transféré son dossier et ses documents aux enquêteurs?
- d) La conduite du vérificateur donnait-elle à croire qu'il agissait en fait comme un mandataire des enquêteurs?
- 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) 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) 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? [Soulignement dans l'original.]

[13] Ces facteurs visent à permettre de déterminer plus facilement l'objet prédominant d'une enquête. Ils s'appliquent, à moins qu'il n'existe une décision claire de procéder à une enquête criminelle. Avant d'énumérer les facteurs, la Cour suprême a écrit ce qui suit au paragraphe 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. [My emphasis.]

The evidence reveals that such a decision was made.

[14] In the present instance, the SI branch of the CCRA began, on November 12, 1998, a criminal investigation of a number of charitable organizations with respect to charitable donations. Targeted were the “Rabbinical College of Montréal”, “Construit toujours avec Bonté”, “Yeshiva Oir Hochaim”, “L’Association Gimilis Chasodim Keren Chava B’Nei Levi” and others. It investigated tax evasion offences under section 239 [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 235] of the Act which are criminal in nature: *Knox Contracting Ltd. v. Canada*, [1990] 2 S.C.R. 338, at pages 350 and 356. The appellants had made very substantial donations to the Rabbinical College of Montréal and, in one case, to Yeshiva Oir Hochaim. I reproduce the three lists of donations as they appear in the Appeal Book:

MODERN WOOD FABRICATORS (M.W.F.) INC.

LIST OF DONATIONS

Year ended February 28, 1993	
College Rabbinique de Montreal	54 000 \$
Year ended February 28, 1994	
College Rabbinique de Montréal	212 000
Year ended February 28, 1995	
College Rabbinique de Montréal	128 000
Year ended February 28, 1996	
College Rabbinique de Montréal	200 000
Yeshiva Oir Hochaim	100 000
Year ended February 28, 1998	
College Rabbinique	50 000

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. [Non souligné dans l’original.]

La preuve révèle qu’une telle décision a été prise.

[14] En l’espèce, la Direction générale des ES de l’ADRC a entrepris, le 12 novembre 1998, une enquête criminelle sur un certain nombre d’organismes de charité à l’égard de dons de charité. Les organismes visés étaient le «Collège rabbinique de Montréal», «Construit toujours avec Bonté», «Yeshiva Oir Hochaim», «L’Association Gimilis Chasodim Keren Chava B’Nei Levi» et d’autres organismes. L’enquête portait sur des infractions à l’article 239 [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 235] de la Loi, à savoir des fraudes fiscales, qui sont de nature criminelle: *Knox Contracting Ltd. c. Canada*, [1990] 2 R.C.S. 338, aux pages 350 et 356. Les appelantes avaient consenti des dons d’un montant fort élevé au Collège rabbinique de Montréal et, dans un cas, à l’organisme Yeshiva Oir Hochaim. Je reproduis les trois listes de dons, telles qu’elles figurent dans le dossier d’appel:

MODERN WOOD FABRICATORS (M.W.F.) INC.

LISTE DES DONATIONS

Exercice ayant pris fin le 28 février 1993	
Collège rabbinique de Montréal	54 000 \$
Exercice ayant pris fin le 28 février 1994	
Collège rabbinique de Montréal	212 000
Exercice ayant pris fin le 28 février 1995	
Collège rabbinique de Montréal	128 000
Exercice ayant pris fin le 28 février 1996	
Collège rabbinique de Montréal	200 000
Yeshiva Oir Hochaim	100 000
Exercice ayant pris fin le 28 février 1998	
Collège rabbinique	50 000

LES PLASTIQUES ALGAR (Canada) Ltée**LIST OF DONATIONS**

Year ended May 31, 1994	
College Rabbinical de Montréal	86 000 \$
Year ended May 31, 1995	
College Rabbinique de Montréal	72 000
College Rabbinique de Montréal	18 000
Year ended May 31, 1996	
College Rabbinique de Montréal	36 000
Year ended May 31, 1997	
College Rabbinique de Montréal	100 000
Year ended May 31, 1998	
College Rabbinique de Montréal	50 000

* * * * *

SNAPSHOT THEATRICAL PRODUCTIONS**LIST OF DONATIONS**

Year ended December 31, 1994	
College Rabbinique de Montréal	36 000 \$

[15] Therefore, in October 1999, in the context of that criminal investigation, the CCRA began an investigation of the appellants. It sent an informal requirement to one of them, Les Plastiques Algar (Algar), requesting various documents and informations, relative to donations made to the Rabbinical College of Montréal, including charitable donations receipts, with respect to taxation years 1994 to 1998. The following month, the CCRA informed Algar that the investigation against it was suspended. However, in the meantime, the criminal investigations continued against the targeted beneficiaries of the charitable donations.

[16] A charge of tax evasion under section 239 of the Act was laid against the charitable organization "Construit toujours avec Bonté" and the organization pleaded guilty on September 20, 2000 to that charge which consisted in the delivery of false charitable gift receipts. On September 21, 2000, the SI branch of the CCRA completed the investigation of the Rabbinical College of Montréal and, for reasons that were not provided to us, no criminal charges were laid against that institution.

LES PLASTIQUES ALGAR (Canada) Ltée**LISTE DES DONS**

Exercice ayant pris fin le 31 mai 1994	
Collège rabbinique de Montréal	86 000 \$
Exercice ayant pris fin le 31 mai 1995	
Collège rabbinique de Montréal	72 000
Collège rabbinique de Montréal	18 000
Exercice ayant pris fin le 31 mai 1996	
Collège rabbinique de Montréal	36 000
Exercice ayant pris fin le 31 mai 1997	
Collège rabbinique de Montréal	100 000
Exercice ayant pris fin le 31 mai 1998	
Collège rabbinique de Montréal	50 000

* * * * *

SNAPSHOT THEATRICAL PRODUCTIONS**LISTE DES DONS**

Exercice ayant pris fin le 31 décembre 1994	
Collège rabbinique de Montréal	36 000 \$

[15] Par conséquent, au mois d'octobre 1999, dans le contexte de cette enquête criminelle, l'ADRC a entrepris une enquête sur les appelantes. Elle a envoyé une demande péremptoire informelle à l'une d'elle, Les Plastiques Algar (Algar), pour demander divers documents et renseignements au sujet des dons consentis au Collège rabbinique de Montréal, et notamment des reçus de dons de charité, pour les années d'imposition 1994 à 1998. Le mois suivant, l'ADRC a informé Algar que l'enquête dont elle faisait l'objet était suspendue. Toutefois, dans l'intervalle, les enquêtes criminelles se sont poursuivies à l'encontre des bénéficiaires visés par l'opération des dons de charité.

[16] Une accusation de fraude fiscale a été portée en vertu de l'article 239 de la Loi contre l'organisme de charité connu sous le nom de «Construit toujours avec Bonté», qui a présenté, le 20 septembre 2000, un plaidoyer de culpabilité à l'égard de cette accusation, qui portait sur la remise de faux reçus de dons de charité. Le 21 septembre 2000, la Direction générale des ES de l'ADRC a achevé l'enquête concernant le Collège rabbinique de Montréal et, pour des raisons qui ne nous ont pas été données, aucune accusation criminelle n'a été portée contre cet établissement.

[17] On October 18, 2000, the SI branch of the CCRA informed Algar that its file had been internally reassigned to another investigator by the name of Faribault. On January 12, 2002, investigator Faribault, on behalf of the Minister, sent letters to the three appellants requesting various documents and informations, such as cancelled cheques, bank statements, donation receipts and accounting books and records, all related to the donations to the Rabbinical College of Montréal.

[18] I have related these facts in chronological order because they shed a needed light on the context in which the appellants were summoned to provide information pursuant to subsection 231.2(1) of the Act. An investigation was actually undertaken with respect to false charitable donations and receipts. The investigation first looked at the recipients of the donations. Evidently, a fraudulent scheme of that nature requires, for success, the participation of accomplices, i.e. donors. I believe that the SI branch of the CCRA then turned its attention to the search and identification of the accomplices as well as to the search of evidence which could incriminate them and, by the same token, the charitable organizations which received the fraudulent donations. In fact, the investigation by Mr. Faribault was purely an extension of the so-far unsuccessful criminal investigation directed initially towards the Rabbinical College of Montréal. Mr. Faribault was now trying to obtain evidence of fraud by looking at the same matter, but from a different perspective, i.e. that of the donors.

[19] Indeed, Mr. Faribault, at page 132 of the Appeal Book, admitted that much in his cross-examination under oath:

Q - [Me Rheault] So your objective then . . . if I understand correctly, your main objective with respect to the applicants was to establish that they had committed tax evasion, is that right?

A - [M. Faribault] To investigate tax evasion, yes . . .

Q - [Me Rheault] Yes.

A - [M. Faribault] . . . it's . . .

Q - [Me Rheault] But obviously if that was not successful, you still had an opportunity to issue a civil assessment?

[17] Le 18 octobre 2000, la Direction générale des ES de l'ADRC a informé Algar que son dossier avait été transmis, à l'interne, à un autre enquêteur, un certain M. Faribault. Le 12 janvier 2002, l'enquêteur Faribault a envoyé, pour le compte du ministre, des lettres aux trois appelantes pour leur demander divers documents et renseignements, comme des chèques oblitérés, des relevés bancaires, des reçus de dons et des registres et livres de comptes se rapportant tous aux dons consentis au Collège rabbinique de Montréal.

[18] J'ai relaté ces faits en ordre chronologique parce qu'ils jettent la lumière nécessaire sur le contexte dans lequel les appelantes ont été sommées de fournir des renseignements conformément au paragraphe 231.2(1) de la Loi. Une enquête a de fait été engagée au sujet des faux dons de charité et des faux reçus. L'enquête a d'abord porté sur les bénéficiaires des dons. De toute évidence, un stratagème frauduleux de cette nature exige, pour réussir, la participation de complices, à savoir les donateurs. Je crois que la Direction générale des ES de l'ADRC a ensuite porté son attention sur la recherche et l'identification des complices ainsi que sur la recherche d'éléments de preuve susceptibles de les incriminer et, du même coup, les organismes de charité qui recevaient les dons frauduleux. De fait, l'enquête menée par M. Faribault était purement une extension de l'enquête criminelle jusque là infructueuse qui visait initialement le Collège rabbinique de Montréal. M. Faribault essayait maintenant d'obtenir une preuve de fraude en examinant la même affaire, mais sous une perspective différente, c'est-à-dire en s'attachant aux donateurs.

[19] De fait, à la page 132 du dossier d'appel, M. Faribault a admis cela lorsqu'il a été contre-interrogé sous serment:

Q - [M^e Rhéault] Alors, votre objectif, donc [. . .] si je comprends bien, votre objectif principal à l'égard des requérants était d'établir qu'ils avaient commis une évasion fiscale, c'est ça?

R - [M. Faribault] Enquêter l'évasion fiscale, oui [. . .]

Q - [M^e Rhéault] Oui.

R - [M. Faribault] [. . .] c'est [. . .]

Q - [M^e Rhéault] Mais si évidemment, ça arrivait pas en bout de ligne, vous avez toujours l'opportunité de cotiser au civil?

A - [M. Faribault] That's right.
 Q - [Me Rheault] O.K. O.K. But you're not telling me that your main objective in the case here was simply to issue tax assessments?
 A - [M. Faribault] No . . . [My emphasis.]

[20] Counsel for the respondent, in an effort to attenuate the adverse impact of that admission, contends that that statement of Mr. Faribault merely represents his personal views or motivation. He relies upon a decision of the Supreme Court of the United States in *United States v. La Salle Nat'l Bank*, 98 S.Ct. 2357 (1978), at page 2367, which held that while a special agent is an important actor in the process, his motivation is hardly dispositive of the issue. With respect, I think that, in the present factual context, it is an unfair and inaccurate characterization of Mr. Faribault's clear stated objective to view his testimony as a mere expression of his personal motivation.

[21] As I have already mentioned, Mr. Faribault resumed the suspended investigation against the appellants undertaken in the context of a broader criminal investigation of a fraudulent scheme involving charitable organizations and their donors. He was in charge of the file, autonomous and making the appropriate decisions to lead it to its ultimate admitted objective, i.e. the gathering of evidence of a tax evasion offence under section 239 of the Act. At page 120 of the Appeal Book, he admitted that such was his main responsibility and function:

Q - [Me Rheault] In this case [. . .] here, it's indicated "*Where it is suspected that tax evasion has occurred*", in this case, you had suspicions that there . . . that there had been tax evasion when you issued the requirements. Is that right?
 A - [M. Faribault] Suspicions? Yes.
 Q - [Me Rheault] So . . . and your main responsibility as an investigator in special investigations was to . . . investigate this case involving the applicants here . . .
 A - [M. Faribault] Yes.
 Q - [Me Rheault] . . . In order to gather evidence of any criminal offence, in accordance with paragraph 7, that

R - [M. Faribault] Voilà.
 Q - [M^e Rhéault] O.K. O.K. Mais vous êtes pas en train de me dire que votre objectif principal dans le dossier ici, c'était simplement d'établir des cotisations d'impôt?
 R - [M. Faribault] Non [. . .] [Non souligné dans l'original.]

[20] L'avocat de l'intimé, en tentant d'atténuer l'effet défavorable de cet aveu, soutient que la déclaration de M. Faribault représente simplement ses opinions ou motifs personnels. Il se fonde sur la décision que la Cour suprême américaine a rendue dans l'affaire *United States v. La Salle Nat'l Bank*, 98 S.Ct. 2357 (1978), à la page 2367, où il a été statué qu'un agent spécial est un acteur important dans le processus, mais que les motifs qui l'animent sont loin d'être déterminants. Je crois que, dans le présent contexte factuel, il est injuste et inexact de considérer le témoignage de M. Faribault comme une simple expression de ses motifs personnels étant donné l'objectif clair que celui-ci a énoncé.

[21] Comme il en a déjà été fait mention, M. Faribault a repris l'enquête suspendue dont les appelantes avaient fait l'objet dans le cadre d'une enquête criminelle plus générale portant sur un stratagème frauduleux dans lequel des organismes de charité et leurs donateurs étaient impliqués. M. Faribault était responsable du dossier; il était autonome et il prenait les décisions appropriées pour atteindre son objectif admis final, à savoir la collecte d'éléments de preuve concernant l'infraction de fraude fiscale prévue à l'article 239 de la Loi. À la page 120 du dossier d'appel, M. Faribault a admis que telle était sa principale responsabilité et sa principale tâche:

Q - [M^e Rheault] Dans le présent dossier [. . .] ici, on mentionne "*Où l'on soupçonne qu'il y ait eu évastion fiscale*", dans le présent dossier, vous aviez des soupçons qu'il y [. . .] qu'il y avait eu évastion fiscale au moment où vous avez émis les demandes péremptoires. C'est exact?
 R - [M. Faribault] Des soupçons? Oui.
 Q - [M^e Rheault] Donc [. . .] et votre principale responsabilité comme enquêteur des enquêtes spéciales était de [. . .] d'enquêter dans ce cas qui occupe les requérants ici [. . .]
 R - [M. Faribault] Oui.
 Q - [M^e Rheault] [. . .] dans le but de recueillir des preuves de toute infraction criminelle, conformément au

may have been committed and if such evidence was obtained, to take steps . . . to bring the matter before the courts under section 239 of the Act?

A - [M. Faribault] Yes. [My emphasis.]

This is consistent with paragraph 7 of Information Circular No. 73-10R3, dated February 13, 1987, entitled "Tax Evasion" which reads:

7. The main responsibility of Special Investigations is to investigate significant cases of suspected tax evasion for the purpose of obtaining evidence of any criminal offence that may have been committed and, where such evidence is found, to prepare the case for prosecution in the courts under section 239 of the Act. A further responsibility is to publicize prosecution convictions as a means of deterring other taxpayers from tax evasion and to encourage voluntary disclosures.

If unsuccessful in that endeavour, it could still lead to a tax reassessment: see the excerpt from Mr. Faribault's testimony, at page 132 of the Appeal Book, previously cited.

[22] Moreover, the facts of our case are quite distinguishable from the facts in the *La Salle Nat'l Bank* case, *supra*. In making its statement that the motivation of a special agent is hardly dispositive, the U.S. Supreme Court referred to the multilayered system of reviews of decisions in place and found that the motivation of a single agent attempting to build a criminal case, without regard to the enforcement policy of the Service as an institution, does not necessarily overturn the institutional responsibility of the Service to calculate and to collect civil fraud penalties. Obviously, the U.S. system is different from ours. In addition, in our case, the file was with the SI branch and assigned by that authority to a specific investigator to conduct a criminal investigation of a tax evasion offence. I would also point out that the *La Salle Nat'l Bank* case goes back some 26 years and contained strong dissenting views. No attempt has been made by counsel for the respondent to show that the ruling of the majority still represents the state of the law in this respect.

[23] Counsel for the respondent also argued that Mr. Faribault had no reasonable grounds to believe that an

paragraphe 7, qui ont pu être commises, et si de telles preuves sont recueillies, de prendre les [. . .] des dispositions en vue de porter l'affaire devant les tribunaux en vertu de l'article 239 de la loi?

R - [M. Faribault] Oui. [Non souligné dans l'original.]

Cela est compatible avec le paragraphe 7 de la Circulaire d'information n° 73-10R3, en date du 13 février 1987, intitulée «Évasion fiscale», laquelle est ainsi libellée:

7. La principale responsabilité des Enquêtes spéciales est d'enquêter sur les cas importants, où l'on soupçonne qu'il y a eu évasion fiscale, dans le but de recueillir des preuves de toute infraction criminelle qui a pu être commise et, si de telles preuves sont recueillies, de prendre des dispositions en vue de porter l'affaire devant les tribunaux en vertu de l'article 239 de la loi. Les Enquêtes spéciales ont aussi la responsabilité de faire connaître au public les condamnations judiciaires dans le but de décourager l'évasion fiscale chez les autres contribuables et de favoriser les divulgations volontaires.

Si cette tentative s'avère infructueuse, une nouvelle cotisation d'impôt pourrait néanmoins être établie: voir l'extrait précité du témoignage de M. Faribault, à la page 132 du dossier d'appel.

[22] En outre, les faits de la présente espèce sont fort distincts des faits de l'affaire *La Salle Nat'l Bank*, précitée. En disant que les motifs d'un agent spécial sont loin d'être déterminants, la Cour suprême américaine se réfère à un système d'examen à multiples paliers de décisions déjà rendues et elle a conclu que les motifs d'un seul agent qui tentait d'établir une preuve criminelle, sans tenir compte de la politique de mise en œuvre du Service en tant qu'institution, n'écarterait pas nécessairement la responsabilité institutionnelle du Service de fixer et de percevoir les pénalités applicables à une fraude civile. De toute évidence, le système américain est différent du nôtre. De plus, dans ce cas-ci, le dossier relevait de la Direction générale des ES, qui l'avait attribué à un enquêteur précis pour qu'il mène une enquête criminelle sur une fraude fiscale. J'aimerais également signaler que la décision *La Salle Nat'l Bank* a été rendue il y a près de 26 ans et qu'elle contenait de vigoureuses opinions dissidentes. L'avocat de l'intimé n'a pas tenté de démontrer que la décision de la majorité représente encore l'état du droit sur ce point.

[23] L'avocat de l'intimé a également soutenu que M. Faribault n'avait pas de motifs raisonnables de croire

offence had been committed. The fact is that Mr. Faribault knew that between November 11, 1998 and September 22, 2000 a colleague of the SI branch had investigated the legitimacy and legality of donations made to the Rabbinical College of Montréal and to Construit toujours avec Bonté. He knew that tax evasion charges had been laid successfully against Construit toujours avec Bonté. He knew that the investigation against the Rabbinical College of Montréal had been so far inconclusive. Bearing in mind the context, I think that Mr. Faribault's testimony under cross-examination at the examination discovery dispels all my doubts as to what his real beliefs and objectives were when he resumed the investigation against the appellants.

[24] Counsel for the respondent finally argued that the investigator Faribault had no reasonable grounds to apply for a search warrant since he had no reasons to believe that a crime had been committed. I believe it is more accurate to say that he had suspicions that a crime had been committed, but not enough evidence at this stage to seek a warrant. That is why Mr. Faribault who, by his own admission, was conducting a criminal investigation, resorted to the requirement powers of subsection 231.2(1) which eliminate the hurdle of prior judicial scrutiny. A short review of his testimony is instructive in this respect.

[25] At pages 137 and 140 of the Appeal Book, Mr. Faribault testified as to what the policy was regarding his gathering of evidence of a tax evasion offence:

Q - [Me Rheault] So . . . but there is a . . . there is a policy there, which is reflected in paragraph 13, applying to special investigations, which is to the effect that . . . I . . . and I quote:

"Therefore, an investigator must obtain all documents in a taxfiler's possession or under a taxfiler's control that may afford evidence, and maintain custody and control of them until they are presented in court."

Is that right?

A - [M. Faribault] Yes, yes, yes.

qu'une infraction avait été commise. En fait, M. Faribault savait qu'entre le 11 novembre 1998 et le 22 septembre 2000, un collègue de la Direction générale des ES avait enquêté sur la légitimité et la légalité des dons qui avaient été faits au Collège rabbinique de Montréal et à l'organisme Construit toujours avec Bonté. Il savait que des accusations de fraude fiscale avaient été portées avec succès contre l'organisme Construit toujours avec Bonté. Il savait que l'enquête concernant le Collège rabbinique de Montréal avait jusqu'alors été non concluante. Compte tenu de ce contexte, je crois que le témoignage que M. Faribault a présenté lorsqu'il a été contre-interrogé pendant l'interrogatoire préalable dissipe tous les doutes que j'avais au sujet de ses croyances et objectifs réels lorsqu'il a repris l'enquête dont les appelantes faisaient l'objet.

[24] Enfin, l'avocat de l'intimé a soutenu que l'enquêteur Faribault n'avait pas de motifs raisonnables de demander un mandat de perquisition puisqu'il n'y avait pas lieu de croire qu'un crime avait été commis. Je crois qu'il est plus exact de dire qu'il soupçonnait qu'un crime avait été commis, mais qu'il ne disposait pas à ce stade de suffisamment d'éléments de preuve pour demander un mandat. C'est pourquoi M. Faribault qui, de son propre aveu, menait une enquête criminelle, a eu recours aux pouvoirs de contrainte prévus au paragraphe 231.2(1), lesquels éliminent l'entrave représentée par un examen judiciaire préalable. Un bref examen du témoignage de M. Faribault est instructif sur ce point.

[25] Aux pages 137 et 140 du dossier d'appel, M. Faribault a témoigné au sujet de la politique qui s'appliquait à la collecte de la preuve relative à une fraude fiscale:

Q - [M^e Rheault] Donc [. . .] mais il y a une [. . .] il y a une politique, là, qui est reflétée au paragraphe 13, applicable aux enquêtes spéciales, qui est celle à l'effet que [. . .] je [. . .] et je lis:

«L'enquêteur doit donc obtenir tous les documents et registres en la possession ou sous le contrôle du contribuable qui peuvent servir d'éléments de preuve, et les conserver sous sa garde et son contrôle jusqu'à ce qu'ils soient présentés au Tribunal.»

C'est exact?

R - [M. Faribault] Oui, oui. Oui.

- Q - [Me Rheault] Then for evidentiary purposes, as an investigator, your role is to obtain the originals?
- Q - [M^e Rheault] Puis pour les fins de preuve, comme enquêteur, votre rôle c'est d'obtenir les originaux?
- A - [M. Faribault] At some point, yes. At a stage of the investigation, yes.
- R - [M. Faribault] À un moment donné, oui. À un stade de l'enquête, oui.
- . . .
- [. . .]
- Q - [Me Rheault] Then the policy of the Department at the time the requirements are issued was set out in that *circular, here, among other things, and as part of that policy*, an investigator was asked to obtain the documents and records in the possession or under the control of the taxpayer that may . . . that could be used . . . as evidence, and to keep them until they were filed in court, is that right?
- Q - [M^e Rheault] Puis la politique du ministère au moment des demandes péremptoires était exposée dans cette *circulaire-là, ici, entre autres, et dans le cadre de cette politique-là*, on demandait à l'enquêteur d'obtenir les documents et les registres en la possession ou sous le contrôle du contribuable qui peuvent [. . .] qui pourraient servir de [. . .] d'éléments de preuve, et de les conserver jusqu'à ce qu'ils soient présentés au Tribunal, c'est exact?
- A - [M. Faribault] In the Circular, yes, that is stated, yes.
- R - [M. Faribault] Dans la circulaire, oui, c'est indiqué, oui.
- Q - [Me Rheault] Now, was that the policy of the Department at the time?
- Q - [M^e Rheault] Puis est-ce que c'était ça la politique du ministère à l'époque?
- A - [M. Faribault] Well, yes. [My emphasis.]
- R - [M. Faribault] Bien, oui. [Non souligné dans l'original.]
- [26] Mr. Faribault explains at page 145 what he was trying to do to fulfill, as an investigator, his necessary obligation to gather the evidence of the tax evasion offence that he was investigating:
- [26] À la page 145, M. Faribault explique qu'il essayait de s'acquitter, en sa qualité d'enquêteur, de l'obligation qui lui incombait de recueillir la preuve relative à la fraude fiscale sur laquelle il enquêtait:
- Q - [Me Rheault] You, as an investigator, you had to be satisfied that you had reasonable and probable grounds to believe that an offence had been committed, before requesting that a search warrant be issued?
- Q - [M^e Rheault] Vous, comme enquêteur, vous deviez vous satisfaire que vous aviez des motifs raisonnables et probables de croire qu'une infraction avait été commise, avant d'aller demander l'émission d'un mandat de perquisition?
- A - [M. Faribault] Yes.
- R - [M. Faribault] Oui.
- Q - [Me Rheault] And in this case as you mentioned earlier, you had suspicions that . . . that resulted, then, in the investigation you began, but you tell us that you did . . . not yet have grounds, reasonable and probable grounds to believe than an offence of tax evasion had been committed?
- Q - [M^e Rheault] Puis dans le présent dossier comme vous l'avez mentionné tantôt, vous entretenez des soupçons qui ont [. . .] qui ont résulté, là, à l'enquête que vous avez amorcée, mais vous nous dites que vous ne [. . .] n'aviez pas des motifs encore, là, raisonnables et probables de croire qu'une infraction d'évasion fiscale avait été commise?
- A - [M. Faribault] Yes.
- R - [M. Faribault] Oui.
- Q - [Me Rheault] So you proceeded then to . . . to apply for a search warrant?
- Q - [M^e Rheault] Donc vous avez pas procédé, là, à [. . .] à demander un mandat de perquisition?
- A - [M. Faribault] No.
- R - [M. Faribault] Non.
- Q - [Me Rheault] Instead, you proceeded by issuing requirements?
- Q - [M^e Rheault] Vous avez plutôt procédé par le biais de demandes péremptoires?
- A - [M. Faribault] Yes.
- R - [M. Faribault] Oui.

Q - [Me Rheault] Under section 231.2 of the Act?

A - [M. Faribault] Yes. [My emphasis.]

[27] In my respectful view, Mr. Faribault who was embarked upon a criminal investigation of the appellants attempted to do, indirectly, what he could not do directly, i.e. obtain the incriminating evidence without a warrant. The events go back to a time when the line between the use of the requirement powers and the search powers pursuant to a warrant was blurred and the decision in *Jarvis* had not yet been rendered: see the facts in *Jarvis* and in *R. v. Ling*, [2002] 3 S.C.R. 814 which attest to the blurring. In any event, both the admission and conduct of Mr. Faribault reveal that he was clearly engaged into the criminal investigation of the appellants and that a clear decision to that effect had been made.

[28] There would be no need for me to consider the factors identified by the Supreme Court. I will, nonetheless, do it and review the evidence on the record to ascertain whether the factors also establish that the respondent's investigation had crossed the Rubicon to become a criminal investigation. The record before us is somewhat succinct, probably more so than it was before the Motions Judge. In any event, the transcript of the cross-examination of investigator Faribault of the SI branch has been included in the Appeal Book. I will analyze the first two factors together since the relevant facts already enumerated are intertwined.

Factor

- (a) Did the authorities have reasonable grounds to lay charges? Does it appear from the record that a decision to proceed with a criminal investigation could have been made?
- (b) Was the general conduct of the authorities such that it was consistent with the pursuit of a criminal investigation?

[29] Factor (a) addresses two different issues that may arise at different times in the process. A decision to proceed with a criminal investigation may be made early in the process and such investigation may eventually, at a later stage, provide the authorities with the required

Q - [M^e Rheault] Selon l'article 231.2 de la loi?

R - [M. Faribault] Qui. [Non souligné dans l'original.]

[27] À mon avis, M. Faribault, qui était engagé dans une enquête criminelle mettant en cause les appelantes, tentait indirectement de faire ce qu'il ne pouvait pas faire directement, à savoir obtenir des preuves incriminantes sans mandat. Les événements remontent à une époque où la ligne de démarcation entre le recours aux pouvoirs de contrainte et aux pouvoirs de perquisition conformément à un mandat était floue et où la décision n'avait pas encore été rendue dans l'affaire *Jarvis*: voir les faits, dans les affaires *Jarvis* et *R. c. Ling*, [2002] 3 R.C.S. 814, qui montrent que la ligne était floue. Quoi qu'il en soit, l'aveu et la conduite de M. Faribault révèlent qu'il était clairement engagé dans une enquête criminelle mettant en cause les appelantes et qu'une décision claire en ce sens avait été prise.

[28] Je n'aurais pas à tenir compte des facteurs identifiés par la Cour suprême, mais je le ferai néanmoins et j'examinerai la preuve versée au dossier pour décider si les facteurs établissent également que l'enquête de l'intimé avait franchi le Rubicon pour devenir une enquête criminelle. Le dossier mis à notre disposition est plutôt succinct, probablement plus que celui dont disposait le juge des requêtes. Quoi qu'il en soit, la transcription du contre-interrogatoire de l'enquêteur Faribault de la Direction générale des ES a été incluse dans le dossier d'appel. J'analyserai les deux premiers facteurs ensemble étant donné que les faits pertinents qui ont déjà été exposés sont liés les uns aux autres.

Facteur

- a) Les autorités avaient-elles des motifs raisonnables de porter des accusations? Semble-t-il, au vu du dossier, que l'on aurait 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?

[29] Le facteur a) se rapporte à deux questions différentes qui peuvent se poser à différents moments du processus. La décision de procéder à une enquête criminelle peut être prise au début du processus et cette enquête peut éventuellement, à un stade ultérieur, fournir

reasonable grounds to lay a charge. However, a criminal investigation does not cease to be a criminal investigation because, in the end, the authorities do not have reasonable grounds to lay charges or no charges are laid. It may be that the criminal investigation is inconclusive with respect to the commission of an offence or that, although conclusive in that respect, the offenders have yet to be identified. It is the very purpose of a criminal investigation to determine whether a crime has been committed and by whom so that charges can be laid. L'Heureux-Dubé J. said in *Starr v. Houlden*, [1990] 1 S.C.R. 1366, at page 1425, from a criminal law perspective, “[s]pecific individuals are targeted for the express and exclusive purpose of indicting them”.

[30] The fact that the authorities have reached a stage in their inquiry where they have reasonable grounds to lay charges is not, in and of itself, sufficient to conclude that the threshold has been crossed and that the inquiry has become a criminal investigation: see *Jarvis*, at paragraph 93. It is, however, an important factor to be considered in the determination of the subsequent relationship between the parties. “In most cases”, the Supreme Court writes, “if all ingredients of an offence are reasonably thought to have occurred, it is likely that the investigation function is triggered”, at paragraph 89. This is no doubt the case when the situation has reached a stage where charges can be laid. Usually, the criminal investigation is over since the laying of charges is the outcome of the investigation.

[31] Conversely, the fact that there are yet no reasonable grounds to lay charges does not mean that the ongoing inquiry is not a criminal investigation because, as I have already pointed out, the purpose of such investigation is to lead to a point where the prosecuting authorities acquire reasonable grounds to lay charges. As the second question in factor (a) indicates, it is important to look at the record to see if it appears “that a decision to proceed with a criminal investigation could have been made”. I note that the test is cast in terms of a mere possibility as opposed to a probability and that the Supreme Court itself has underlined that fact.

aux autorités les motifs exigés pour pouvoir porter des accusations. Toutefois, une enquête criminelle ne change pas de nature pour la seule raison que, en fin de compte, les autorités n’ont pas de motifs raisonnables de porter des accusations ou parce qu’aucune accusation n’est portée. Il se peut que l’enquête criminelle ne soit pas concluante en ce qui concerne la perpétration d’une infraction ou que, même si elle est concluante sur ce point, les contrevenants n’aient pas encore été identifiés. Or, l’enquête criminelle vise justement à permettre de décider si un crime a été commis et par qui il l’a été, de façon que des accusations puissent être portées. Dans l’arrêt *Starr c. Houlden*, [1990] 1 R.C.S. 1366, à la page 1425, la juge L’Heureux-Dubé a dit que, du point de vue du droit criminel, «[d]es personnes précises sont visées dans le but exprès et exclusif d’une mise en accusation».

[30] Le fait que les autorités en sont venues à un stade de leur enquête où elles ont des motifs raisonnables leur permettant de porter des accusations n’est pas en soi suffisant pour conclure que le seuil a été franchi et que l’enquête est devenue une enquête criminelle: voir *Jarvis*, au paragraphe 93. Toutefois, il s’agit d’un facteur important dont il faut tenir compte pour qualifier la relation subséquente entre les parties. La Cour suprême a écrit ce qui suit: «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», au paragraphe 89. C’est sans doute ce qui arrive lorsque la situation est parvenue à un stade où des accusations peuvent être portées. Habituellement, l’enquête criminelle est terminée puisque le dépôt d’accusations est le résultat de l’enquête.

[31] Par ailleurs, le fait qu’il n’y a pas encore de motifs raisonnables de porter des accusations ne veut pas pour autant dire que l’enquête en cours n’est pas une enquête criminelle parce que, comme je l’ai déjà signalé, l’enquête criminelle a pour objet de mener à un point où les autorités ont des motifs raisonnables leur permettant de porter des accusations. Comme le montre la deuxième question du facteur a), il importe de consulter le dossier pour voir s’il semble «que l’on aurait pu prendre la décision de procéder à une enquête criminelle». Je note que le critère est libellé en des termes indiquant une simple possibilité par opposition à une probabilité et que la Cour suprême elle-même a souligné ce fait.

[32] In the present instance, not only a decision to proceed with a criminal investigation could have been made as factor (a) indicates, but such investigation was actually undertaken as evidenced by the facts and the admission and conduct of investigator Faribault of the SI branch.

(c) Had the auditor transferred his or her files and materials to the investigators?

[33] This factor as defined does not apply because the appellants' files were at all times with the SI branch of the CCRA which was conducting a criminal investigation of a fraudulent ring of charitable donations and receipts. The appellants were generous donors to one of the charitable organization under criminal investigation and were part of that investigation.

(d) Was the conduct of the auditor such that he or she was effectively acting as an agent for the investigators?

[34] This factor does not apply in the case at bar.

(e) Does it appear that the investigators intended to use the auditor as their agent in the collection of evidence?

[35] This factor does not apply directly *per se*. However, if what was really intended was a mere compliance audit and if the criminal investigation was really closed, why wasn't the file sent to the audit section to achieve that result. This would have had the advantage of dissipating any ambiguity as to the real objective of the investigation although, in my view, the testimony of investigator Faribault left none when he clearly stated the objective of the investigation that he had undertaken.

(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? [My emphasis.]

[36] Factor (f), as worded, which states its objective in terms of mere relevancy of the evidence and exclusive relevancy with respect to penal liability, is difficult to apply in the present instance. By definition, an investigation with a predominant purpose is an

[32] En l'espèce, non seulement la décision de procéder à une enquête criminelle aurait pu être prise comme le facteur a) l'indique, mais une telle enquête a de fait été engagée comme en font foi les faits ainsi que l'aveu et la conduite de l'enquêteur Faribault, de la Direction générale des ES.

c) Le vérificateur avait-il transféré son dossier et ses documents aux enquêteurs?

[33] Ce facteur tel qu'il est défini ne s'applique pas parce que les dossiers des appelantes relevaient au moment pertinent de la Direction générale des ES de l'ADRC, qui menait une enquête criminelle sur un stratagème frauduleux relatif à des dons et à des reçus de charité. Les appelantes avaient consenti des dons généreux à l'un des organismes de charité visés par l'enquête criminelle et faisaient partie de cette enquête:

d) La conduite du vérificateur donnait-elle à croire qu'il agissait en fait comme un mandataire des enquêteurs?

[34] Ce facteur ne s'applique pas en l'espèce.

e) Semble-t-il que les enquêteurs aient eu l'intention d'utiliser le vérificateur comme leur mandataire pour recueillir des éléments de preuve?

[35] Ce facteur ne s'applique pas directement en soi. Toutefois, si l'on voulait en fait procéder à une simple vérification de conformité et si l'enquête criminelle était réellement terminée, pourquoi le dossier n'a-t-il pas été transmis à la section de la vérification pour que ce résultat puisse être obtenu? Cela aurait eu l'avantage de dissiper toute ambiguïté au sujet de l'objet réel de l'enquête même si, à mon avis, le témoignage de l'enquêteur Faribault ne laissait planer aucun doute sur la question puisqu'il avait clairement énoncé l'objet de son enquête.

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*?

[36] Le facteur f), tel qu'il a été libellé, dont l'objet est énoncé en fonction d'une simple pertinence de la preuve et d'une pertinence exclusive à la responsabilité pénale, est difficile à appliquer en l'espèce. Par définition, une enquête ayant un objet prédominant est une enquête qui

investigation that has secondary or subsidiary purposes. Therefore, the evidence sought and obtained for the predominant or primary purpose may also be relevant and useful to the secondary purpose. Even if the evidence is sought to establish the penal liability of the taxpayer, such evidence will generally remain relevant to establish his tax liability and civil penalties. It may be, for example, that the evidence obtained in the context of a criminal investigation of a taxpayer falls short of proving a crime beyond a reasonable doubt, but still reveals irregularities in that taxpayer's compliance with the Act which affect his tax liability. As the U.S. Supreme Court said in the *La Salle Nat'l Bank* case *supra*, at page 2365, "[t]he Government does not sacrifice its interest in unpaid taxes just because a criminal prosecution begins". Thus, it is difficult, if not impossible to say, that the evidence will be, or is relevant, only to the taxpayer's penal liability even though this was the primary reason why that evidence was sought and obtained and even though the taxpayer's penal liability was the predominant purpose of the investigation.

[37] All the evidence sought from the appellants, i.e. cancelled cheques, bank statements, accounting books and records, was in connection with their donations to the Rabbinical College of Montréal whose investigation led to the sending, on March 3, 2000, of a notice of revocation of its charitable registration for alleged numerous and serious irregularities relating to transfers of money and books and records keeping. That evidence was relevant to establish their penal liability. It could be used also to complement the unsuccessful criminal investigation of the Rabbinical College of Montréal and establish its involvement in the alleged organized fraud. The appellants' penal liability could not be proven solely with the evidence obtained from the College in the course of the criminal investigation that it was subject to.

a des objets secondaires ou accessoires. Par conséquent, la preuve recherchée et obtenue pour la fin prédominante ou primaire peut également être pertinente et utile quant aux fins secondaires. Même si la preuve recherchée vise à établir la responsabilité pénale du contribuable, cette preuve continuera en général à être pertinente lorsqu'il s'agira d'établir l'obligation fiscale du contribuable et les pénalités civiles y afférentes. Ainsi, il se peut que la preuve obtenue dans le contexte d'une enquête criminelle concernant un contribuable n'établisse pas la perpétration d'un crime hors de tout doute raisonnable, mais qu'elle révèle néanmoins des irrégularités en ce qui concerne la façon dont le contribuable observe la Loi, ce qui influe sur la responsabilité fiscale de celui-ci. Comme la Cour suprême américaine l'a dit dans la décision *La Salle Nat'l Bank*, précitée, à la page 2365, [TRADUCTION] «[l]e gouvernement ne sacrifie pas son intérêt à l'égard d'impôts impayés simplement parce qu'une poursuite criminelle est engagée». Il est donc difficile sinon impossible de dire que la preuve sera pertinente, ou qu'elle est pertinente, uniquement quant à la responsabilité pénale du contribuable, même si c'était la principale raison pour laquelle cette preuve était recherchée et obtenue et même si la responsabilité pénale du contribuable était l'objet prédominant de l'enquête.

[37] Tous les éléments de preuve demandés aux appelantes, à savoir les chèques oblitérés, les relevés bancaires, les registres et livres de compte, se rapportaient aux dons qu'elles avaient consentis au Collège rabbinique de Montréal, l'enquête y afférente ayant mené à l'envoi, le 3 mars 2000, d'un avis de révocation de l'enregistrement du Collège à titre d'organisme de charité en raison des nombreuses irrégularités graves qui étaient alléguées en rapport avec des virements de fonds et la tenue de livres et de registres. Ces éléments de preuve étaient pertinents lorsqu'il s'agissait d'établir leur responsabilité pénale. Ils pouvaient également être utilisés pour compléter l'enquête criminelle infructueuse concernant le Collège rabbinique de Montréal et établir la participation de cet organisme au stratagème frauduleux allégué. La responsabilité pénale des appelantes ne pouvait être établie uniquement à l'aide des éléments de preuve obtenus de cet établissement dans le cadre de l'enquête criminelle dont celui-ci faisait l'objet.

(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?

[38] This factor does not apply in this case.

[38] Ce facteur ne s'applique pas en l'espèce.

Conclusion

[39] Like the Motions Judge, I have come to the conclusion that the investigation of the appellants was a criminal investigation. It was led at all times by the SI branch of the CCRA whose primary function is to fight tax evasion and establish the penal liability of taxpayers in this respect. The investigator in charge of the file clearly stated that the investigation was a criminal investigation and that its purpose was to gather evidence of a tax evasion offence committed by the appellants. His evidence has remained uncontradicted. It is significant that none of his superiors came to testify that this was not the case. He testified that he resorted to the requirement powers of subsection 231.2(1) of the Act because he did not yet have reasonable grounds to apply for a warrant to obtain the evidence that he wanted. The events occurred at a time when the line between the requirement powers of subsection 231.2(1) and the search powers of subsection 231.3(1) was blurred.

Conclusion

[39] Comme le juge des requêtes, je suis arrivé à la conclusion que l'enquête dont les appelantes faisaient l'objet était une enquête criminelle. L'enquête a en tout temps été menée par la Direction générale des ES de l'ADRC, dont la principale tâche consiste à lutter contre les fraudes fiscales et à établir la responsabilité pénale des contribuables à cet égard. L'enquêteur chargé du dossier a clairement déclaré que l'enquête était une enquête criminelle et qu'elle visait à permettre de recueillir des éléments de preuve tendant à montrer qu'une fraude fiscale avait été commise par les appelantes. La preuve présentée par l'enquêteur n'a pas été contredite. Il importe de noter qu'aucun des supérieurs de l'enquêteur n'est venu témoigner que ce n'était pas le cas. L'enquêteur a déclaré avoir eu recours aux pouvoirs de contrainte prévus au paragraphe 231.2(1) de la Loi parce qu'il n'avait pas encore de motifs raisonnables lui permettant de demander un mandat en vue d'obtenir les éléments de preuve qu'il cherchait. Les événements se sont produits à un moment où la ligne de démarcation entre les pouvoirs de contrainte prévus au paragraphe 231.2(1) et les pouvoirs de perquisition conférés au paragraphe 231.3(1) était floue.

[40] Furthermore, the investigation of the appellants was a resumption of the earlier criminal investigation that had been suspended. In addition, it was interconnected with other criminal investigations of charitable organizations. All these interconnected investigations were conducted by the SI branch of the CCRA. The evidence sought was relevant to the penal liability of the appellants as donors as well as that of the beneficiaries of the donations. The relevant factors, when analyzed in their proper context, also point to an investigation whose predominant purpose is criminal in nature. If this investigation of the appellants is not a criminal investigation, one is then left to wonder what is, and what will ever be, a criminal investigation.

[40] En outre, l'enquête concernant les appelantes reprenait l'enquête criminelle antérieure qui avait été suspendue. De plus, elle était liée à d'autres enquêtes criminelles concernant des organismes de charité. Toutes ces enquêtes liées les unes aux autres ont été menées par la Direction générale des ES de l'ADRC. La preuve recherchée était pertinente quant à la responsabilité pénale des appelantes en leur qualité de donateurs ainsi qu'à celle des bénéficiaires de dons. Les facteurs pertinents, lorsqu'ils sont analysés dans le contexte approprié, indiquent également que l'objet prédominant de l'enquête était de nature criminelle. Si l'enquête à laquelle les appelantes sont ici assujetties n'est pas une enquête criminelle, on peut se demander ce qu'est une

[41] For these reasons, I would allow the appeal with costs and set aside the decision of the Motions Judge. Rendering the judgment that he should have rendered, I would allow the application for judicial review with costs and quash the requirements for production of documents issued on behalf of the Minister on January 12, 2001 against the appellants, Les Plastiques Algar (Canada) Ltée, Modern Wood Fabricators (M.W.F.) Inc. and Snapshot Theatrical Productions Inc.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[42] NADON J.A.: For the reasons which my colleague Létourneau J.A. gives, I would also allow this appeal with costs. However, as I have reached this conclusion only after much hesitation, a few words are in order.

[43] I need not recite the facts, as they are clearly set out in the reasons of my colleagues Desjardins and Létourneau J.J.A., which I have had the benefit of reading in draft.

[44] For their respective conclusions, my colleagues rely on the Supreme Court of Canada's decisions in *R. v. Jarvis*, [2002] 3 S.C.R. 757 and *R. v. Ling*, [2002] 3 S.C.R. 814. In *Jarvis*, the Supreme Court elaborated a test so as to determine the boundary between the audit and investigation functions of Revenue Canada. At paragraphs 93 and 94 of its reasons in *Jarvis*, the Supreme Court directed trial judges to consider, absent a clear decision on the part of Revenue Canada to pursue a criminal investigation, a number of factors with a view to making the proper determination.

[45] In these reasons, I wish to address one of the issues dealt with by both of my colleagues, namely

enquête criminelle et ce qui pourrait bien constituer une enquête criminelle.

[41] Pour ces motifs, j'accueille l'appel avec dépens et j'annule la décision du juge des requêtes. Je rends le jugement que le juge aurait dû rendre, et j'accueille la demande de contrôle judiciaire avec dépens et j'annule les demandes péremptoires de production de documents émises pour le compte du ministre, le 12 janvier 2001, contre les appelantes, Les Plastiques Algar (Canada) Ltée, Modern Wood Fabricators (M.W.F.) Inc. et Snapshot Theatrical Productions Inc.

* * *

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendu par

[42] LE JUGE NADON, J.C.A.: Pour les motifs énoncés par mon collègue le juge Létourneau, j'accueille également l'appel avec dépens. Toutefois, puisque j'ai énormément hésité avant d'arriver à cette conclusion, il convient de faire quelques remarques.

[43] Je n'ai pas à exposer les faits puisqu'ils sont clairement relatés dans les motifs de mes collègues, les juges Desjardins et Létourneau, et que j'ai eu l'avantage de lire le projet de motifs.

[44] Pour tirer les conclusions respectives auxquelles ils sont arrivés, mes collègues se fondent sur les décisions rendues par la Cour suprême du Canada dans les affaires *R. c. Jarvis*, [2002] 3 R.C.S. 757, et *R. c. Ling*, [2002] 3 R.C.S. 814. Dans l'arrêt *Jarvis*, la Cour suprême a élaboré un critère permettant de déterminer la ligne de démarcation entre les fonctions de vérification et d'enquête de Revenu Canada. Aux paragraphes 93 et 94 des motifs prononcés dans l'arrêt *Jarvis*, la Cour suprême a demandé aux juges de première instance de tenir compte d'un certain nombre de facteurs afin de rendre la décision qui convient, en l'absence d'une décision claire de la part de Revenu Canada de procéder à une enquête criminelle.

[45] Dans les présents motifs, j'aimerais traiter de l'une des questions examinées par mes deux collègues,

whether, at the time the requirements to provide information and documents were sent to the appellants, pursuant to paragraph 231.2(1)(b) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985, 5th Supp.), c. 1 (the Act), Revenue Canada had made a clear decision to pursue a criminal investigation.

[46] At paragraph 27 of his reasons, Létourneau J.A. concludes that, at the relevant time, the investigator, Mr. Faribault, was clearly “embarked upon a criminal investigation of the appellants”. Although that conclusion is sufficient to dispose of the issue, Létourneau J.A. then goes on to examine, in light of the evidence, the factors set out in *Jarvis*, at paragraph 94. That examination leads him to conclude that an adversarial relationship between the state and the appellants was in existence when the requirements were sent.

[47] Desjardins J.A. arrives at a different conclusion. At paragraphs 112 - 122 of her reasons, she deals with the issue of whether a clear decision to pursue a criminal investigation had been made at the time the requirements were sent and, at paragraphs 118 and 122, she makes the following remarks:

When Faribault’s statements are analyzed in context, it cannot be said, under the *Jarvis* test, *supra*, that a clear decision had been made to pursue a criminal investigation. Nothing of that sort could have been decided at that stage. The directive given by CCRA to Faribault was an assignment to look principally for evidence of a penal nature. It cannot be drawn from that directive that CCRA had made the decision to pursue a criminal investigation. Such decision could not be made. CCRA had no evidence on which to base such a decision and no search warrant could have been issued to implement it.

...

It is my view that “a clear decision to pursue a criminal investigation” had not been made and could have been made at that preliminary stage. Paragraphs 88 and 93 of *Jarvis*, *supra*, stand for the proposition that it is for the judge to objectively assess the nature of the inquiry and determine whether a clear decision is made to pursue the taxpayer for a criminal offence. If a clear decision is made, an analysis of the

à savoir si, au moment où les demandes péremptoires visant la fourniture de renseignements et la production de documents ont été envoyées aux appelantes, conformément à l’alinéa 231.2(1)b) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi), Revenu Canada avait pris une décision claire de procéder à une enquête criminelle.

[46] Au paragraphe 27 de ses motifs, le juge Létourneau conclut qu’au moment pertinent, l’enquêteur, M. Faribault, était clairement «engagé dans une enquête criminelle mettant en cause les appelantes». Cette conclusion est suffisante pour trancher la question, mais le juge Létourneau examine ensuite, à la lumière de la preuve, les facteurs énoncés au paragraphe 94 de l’arrêt *Jarvis*. Cet examen l’amène à conclure qu’il existait une relation contradictoire entre l’État et les appelants lorsque les demandes péremptoires ont été envoyées.

[47] La juge Desjardins arrive à une conclusion différente. Aux paragraphes 112 à 122 de ses motifs, elle traite de la question de savoir si une décision claire de procéder à une enquête criminelle avait été prise au moment où les demandes péremptoires ont été envoyées et, aux paragraphes 118 et 122, elle fait les remarques suivantes:

Si les déclarations de M. Faribault sont analysées dans leur contexte, on ne peut pas dire, selon le critère préconisé dans l’arrêt *Jarvis*, précité, qu’une décision claire de procéder à une enquête criminelle avait été prise. Il aurait été impossible de prendre une telle décision à ce stade. Selon la directive que l’ADRC lui avait donnée, M. Faribault devait principalement chercher une preuve de nature pénale. On ne saurait conclure à partir de cette directive que l’ADRC avait décidé de procéder à une enquête criminelle. Une telle décision ne pouvait pas être prise. L’ADRC ne disposait d’aucun élément de preuve justifiant pareille décision et aucun mandat de perquisition n’aurait pu être décerné pour y donner suite.

[. . .]

À mon avis, «une décision claire de procéder à une enquête criminelle» n’avait pas été prise et n’aurait pas pu être prise à ce stade préliminaire. Les paragraphes 88 et 93 de l’arrêt *Jarvis*, précité, étayent la thèse selon laquelle il incombe au juge d’apprécier objectivement la nature de l’examen et de déterminer s’il est clairement décidé de poursuivre le contribuable au criminel. Si une décision claire est prise, il

enumerated factors is not necessary. A contextual analysis of circumstances and attitudes is superfluous, because the evidence is clear. I do not understand *Jarvis* to say, however, that from a mere directive to conduct principally a penal investigation in circumstances where there is not one iota of evidence and where no search warrant can be issued, one can draw the conclusion that a decision to pursue a criminal investigation has been made. [Underlining in original.]

[48] As I understand Desjardins J.A.'s reasons, the fact that the investigator believed that he was conducting a criminal investigation, or that he had been so instructed by his superiors, is not determinative of the issue. As she states at paragraph 122, it is for the trial judge to determine whether, in a given case, a criminal investigation has been undertaken. In order to make that decision, the judge must examine all of the evidence and decide whether there was a proper basis or foundation to justify the commencement of a criminal investigation. That approach appears to be the one which the Supreme Court instructs judges to take when assessing the factors listed at paragraph 94 of *Jarvis*, and, in particular, when assessing factor (a):

(a) Did the authorities have reasonable grounds to lay charges? Does it appear from the record that a decision to proceed with a criminal investigation could have been made?

[49] I repeat that the Supreme Court, at paragraphs 93 and 94 of its reasons, instructed trial judges to have recourse to the enumerated factors only when a clear decision to pursue a criminal investigation has not been made. However, that approach is not applicable here, because the issue is whether a clear decision to proceed with a criminal investigation has been made, and not whether a criminal investigation ought to have been commenced.

[50] In order to properly understand paragraphs 93 and 94 of *Jarvis*, it must be remembered that the conduct of the inquiry in both *Jarvis* and *Ling*, was, at all times, in the hands of the auditors and not in the hands of the investigators. That is the context which drives both decisions and, in particular, the discussion commencing at paragraph 85 of *Jarvis*, the subtitle of which is "*Delineating the Bounds Between Audit and Investigation: Nature of the Inquiry*".

n'est pas nécessaire d'analyser les facteurs énumérés. Une analyse contextuelle des circonstances et des attitudes est superflue parce que la preuve est claire. Toutefois, je ne crois pas que l'arrêt *Jarvis* dise qu'à partir d'une simple directive de mener principalement une enquête pénale dans des circonstances où il n'y a pas la moindre preuve et où aucun mandat de perquisition ne peut être décerné, il est possible de conclure qu'une décision de procéder à une enquête criminelle a été prise. [Soulignement dans l'original.]

[48] Selon mon interprétation des motifs de la juge Desjardins, le fait que l'enquêteur croyait qu'il menait une enquête criminelle, ou que ses supérieurs lui avaient donné une directive en ce sens, n'est pas déterminant. Comme la juge le dit au paragraphe 122, il incombe au juge de première instance de décider si, dans un cas donné, une enquête criminelle a été engagée. À cette fin, le juge doit examiner tous les éléments de preuve et décider s'il existait un fondement approprié justifiant la tenue d'une enquête criminelle. Cette approche semble être l'approche que la Cour suprême demande aux juges d'adopter lorsqu'ils apprécient les facteurs énumérés au paragraphe 94 de l'arrêt *Jarvis*, précité, et, en particulier, lorsqu'ils apprécient le facteur a):

a) Les autorités avaient-elles des motifs raisonnables de porter des accusations? Semble-t-il, au vu du dossier, que l'on aurait pu prendre la décision de procéder à une enquête criminelle?

[49] Je répète que la Cour suprême, aux paragraphes 93 et 94 de ses motifs, a demandé aux juges de première instance d'avoir recours aux facteurs énumérés uniquement lorsqu'une décision claire de procéder à une enquête criminelle n'a pas été prise. Toutefois, cette approche ne s'applique pas ici, parce qu'il s'agit de décider si une décision claire de procéder à une enquête criminelle a été prise plutôt que de décider s'il fallait entreprendre une telle enquête.

[50] Afin de bien comprendre les paragraphes 93 et 94 de l'arrêt *Jarvis*, il faut se rappeler que l'examen, dans les affaires *Jarvis* et *Ling*, relevait toujours des vérificateurs plutôt que des enquêteurs. Tel est le contexte dans lequel s'inscrivent les deux décisions et, en particulier, l'analyse qui commence au paragraphe 85 de l'arrêt *Jarvis*, dont le sous-titre est «*La délimitation de la frontière entre une vérification et une enquête: la nature de l'examen*».

[51] In *Jarvis* and *Ling*, the Supreme Court sought to elaborate a test which would allow judges to determine whether an inquiry conducted by auditors had, in fact, become a criminal investigation, even though the matter remained at all times in their hands. The discussion which commences at paragraph 85 and which concludes at paragraph 99 can only be understood in that context. That is why, at paragraphs 88 and 89 of its reasons in *Jarvis*, the Supreme Court speaks of crossing the Rubicon and determining the predominant purpose of an inquiry.

[52] Of the seven factors listed in paragraph 94 of *Jarvis*, three of these factors, (c), (d) and (e), have in mind the investigative branch. They are as follows:

- (c) Had the auditor transferred his or her files and materials to the investigators?
- (d) Was the conduct of the auditor such that he or she was effectively acting as an agent for the investigators?
- (e) Does it appear that the investigators intended to use the auditor as their agent in the collection of evidence?

[53] These factors must be read in the light of what the Supreme Court states at paragraph 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 in the case in *Norway Insulation, supra*)?

[54] When factors (c), (d) and (e), and paragraph 92 are read in their proper context, it is clear that the

[51] Dans les arrêts *Jarvis* et *Ling*, la Cour suprême a cherché à élaborer un critère qui permettrait aux juges de décider si un examen effectué par les vérificateurs était de fait devenu une enquête criminelle, et ce, même si l'affaire était toujours demeurée entre leurs mains. L'analyse qui commence au paragraphe 85 et qui se termine au paragraphe 99 peut uniquement être comprise dans ce contexte. C'est pourquoi, aux paragraphes 88 et 89 des motifs de l'arrêt *Jarvis*, la Cour suprême parle de franchir le Rubicon et de déterminer l'objet prédominant d'un examen.

[52] Parmi les sept facteurs énumérés au paragraphe 94 de l'arrêt *Jarvis*, trois facteurs, les facteurs c), d) et e), se rapportent au volet de l'enquête. Il s'agit des facteurs ci-après énoncés:

- c) Le vérificateur avait-il transféré son dossier et ses documents aux enquêteurs?
- d) La conduite du vérificateur donnait-elle à croire qu'il agissait en fait comme un mandataire des enquêteurs?
- e) Semble-t-il que les enquêteurs aient eu l'intention d'utiliser le vérificateur comme leur mandataire pour recueillir des éléments de preuve?

[53] Ces facteurs doivent être interprétés à la lumière des remarques que la Cour suprême fait au paragraphe 92:

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*)?

[54] Il ressort clairement de la lecture des facteurs c), d) et e) ainsi que du paragraphe 92 dans le contexte

Supreme Court, in elaborating its test, intended to prevent the audit section from conducting a disguised criminal investigation. That is why, at paragraph 92 of *Jarvis*, the Supreme Court states that whenever the audit section sends a matter to the investigative section, the judge must pay close attention. The purpose of the exercise is, as I have already indicated, to assess whether a criminal investigation has begun.

[55] In the various scenarios outlined at paragraph 92 of *Jarvis*, i.e. where the audit section has referred a matter to the investigative section, it is clear that the assumption which the Supreme Court makes is that no decision to commence a criminal investigation has yet been made. In directing judges to pay close attention, the Supreme Court is reminding judges that there is a line which the auditors cannot cross.

[56] At paragraph 97 of *Jarvis*, the Supreme Court outlines another scenario, i.e. where parallel investigations are being conducted by the audit and the criminal investigation sections. In such a situation, the Court states that the audit inquiry can continue to resort to subsections 231.1(1) and 231.2(1), but makes it clear that once a criminal investigation has been undertaken, a taxpayer cannot be forced by the investigators to comply with the requirement powers of subsections 231.1(1) and 231.2(1). Specifically, the Court says at paragraph 97:

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 is also 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 a criminal investigation.

[57] What is before us in this case is a situation quite different from that which prevailed in *Jarvis* and *Ling*. When the requirements were sent, the matter was clearly in the hands of an investigator. On that part of the evidence, which Létourneau J.A. recites at paragraphs 14 to 17 of his reasons, there cannot be much doubt that the matter had been sent to Mr. Faribault for the specific purpose of carrying out a criminal investigation. Whether

approprié, que la Cour suprême, en élaborant le critère en question, voulait empêcher la section de la vérification de mener une enquête criminelle déguisée. C'est pourquoi, au paragraphe 92 de l'arrêt *Jarvis*, la Cour suprême dit que dès que la section de la vérification transmet un dossier à la section d'enquête, le juge doit faire énormément attention. Comme je l'ai déjà dit, il s'agit de décider si une enquête criminelle a commencé.

[55] Dans les divers scénarios décrits au paragraphe 92 de l'arrêt *Jarvis*, à savoir si la section de la vérification a renvoyé l'affaire à la section d'enquête, il est clair que l'hypothèse émise par la Cour suprême est qu'il n'a pas encore été décidé d'entreprendre une enquête criminelle. En demandant aux juges de faire énormément attention, la Cour suprême leur rappelle qu'il y a une ligne de démarcation que les vérificateurs ne peuvent pas franchir.

[56] Au paragraphe 97 de l'arrêt *Jarvis*, la Cour suprême décrit un autre scénario, à savoir un cas dans lequel des enquêtes parallèles sont menées par la section de la vérification et par la section des enquêtes criminelles. La Cour dit qu'en pareil cas, l'examen relatif à la vérification peut continuer à être fondé sur les paragraphes 231.1(1) et 231.2(1), mais elle dit clairement qu'une fois une enquête criminelle engagée, les enquêteurs ne peuvent pas contraindre le contribuable à se soumettre aux pouvoirs de contrainte prévus aux paragraphes 231.1(1) et 231.2(1). Plus précisément, la Cour dit ce qui suit au paragraphe 97:

Il pourrait bien survenir des circonstances dans lesquelles les fonctionnaires de l'ADRC 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.

[57] Nous sommes ici saisis d'une situation fort différente de celle qui existait dans les affaires *Jarvis* et *Ling*. Lorsque les demandes péremptoires ont été envoyées, l'affaire était clairement entre les mains d'un enquêteur. En ce qui concerne cette partie de la preuve, dont le juge Létourneau fait état aux paragraphes 14 à 17 de ses motifs, il est passablement certain que l'on avait transmis le dossier à M. Faribault dans le but précis de

or not, when the requirements were sent, Revenue Canada and Mr. Faribault had sufficient information to commence a criminal investigation is, in my respectful view, irrelevant. The plain fact is that Mr. Faribault had been directed to conduct a criminal investigation and that is what he was doing.

[58] Consequently, when no clear decision to commence a criminal investigation has been made, it is entirely proper to go to factor (a) so as to determine whether there were reasonable grounds to lay charges and whether the record was such as to justify the commencement of a criminal investigation. That approach has as its objective the determination of whether a matter in the hands of auditors has become a criminal investigation, even though it has not been referred to the investigative section with a mandate to commence a criminal investigation. However, when the matter is in the hands of the investigators, as is the case here, and they are clearly conducting a criminal investigation, there is no necessity of examining the factors set forth at paragraph 94 of *Jarvis*.

[59] For these reasons, I can only give an affirmative answer to the question of whether a clear decision to conduct a criminal investigation had been made when the requirements were sent to the appellants. I would, therefore, dispose of the appeal in the manner proposed by Létourneau J.A.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[60] DESJARDINS J.A. (dissenting): Three corporate appellants, Les Plastiques Algar (Canada) Ltée., Modern Wood Fabricators (M.W.F.) Inc. and Snapshot Theatrical Productions Inc. appeal a decision of a Motions Judge of the Federal Court Trial Division (reported at [2003] 3 F.C. 569, holding that their rights under sections 7 and 8 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* (the Charter) were not violated when they were served with requirements to provide documents pursuant to paragraph 231.2(1)(b) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.),

procéder à une enquête criminelle. À mon avis, il importe peu de savoir si, lorsque les demandes péremptoires ont été envoyées, Revenu Canada et M. Faribault avaient en leur possession suffisamment de renseignements pour entreprendre une enquête criminelle. En fait, on avait demandé à M. Faribault de mener une enquête criminelle et c'est ce qu'il faisait.

[58] Par conséquent, lorsqu'aucune décision claire d'entreprendre une enquête criminelle n'a été prise, il est tout à fait légitime de se fonder sur le facteur a) pour décider s'il existait des motifs raisonnables permettant de porter des accusations et si le dossier était tel qu'il justifiait la conduite d'une enquête criminelle. Cette approche vise à permettre de décider si une affaire qui est entre les mains des vérificateurs est devenue une enquête criminelle, même si elle n'a pas été renvoyée à la section des enquêtes pour que celle-ci entame une enquête criminelle. Toutefois, lorsque l'affaire est entre les mains des enquêteurs, comme c'est ici le cas, et que les enquêteurs mènent clairement une enquête criminelle, il n'est pas nécessaire d'examiner les facteurs énoncés au paragraphe 94 de l'arrêt *Jarvis*.

[59] Pour ces motifs, je ne puis que répondre par l'affirmative à la question de savoir si une décision claire de mener une enquête criminelle avait été prise lorsque les demandes péremptoires ont été envoyées aux appelantes. Je statue donc sur l'appel de la façon proposée par le juge Létourneau.

* * *

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendu par

[60] LA JUGE DESJARDINS, J.C.A. (motifs dissidents): Trois sociétés appelantes, Les Plastiques Algar (Canada) Ltée, Modern Wood Fabricators (M.W.F.) Inc. et Snapshot Theatrical Productions Inc. interjettent appel contre une décision (publiée à [2003] 3 C.F. 569) rendue par un juge de la Section de première instance de la Cour fédérale qui avait statué qu'il n'avait pas été porté atteinte aux droits qui leur étaient reconnus aux articles 7 et 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés* (la Charte) lorsqu'elles avaient reçu signification de demandes péremptoires visant la production de

c. 1 (the Act).

[61] In the Federal Court Trial Division, two individuals, Messrs. Sam Kligman and Allan Sandler, directors of the corporate appellants, were also parties to the proceedings. The Motions Judge held in their favour under section 7 of the Charter. Consequently, they are not parties to this appeal.

[62] At issue are the scope of the Minister's powers to conduct an inquiry into the affairs of the three corporate taxpayers and the determination of the moment at which the predominant purpose of the inquiry became an investigation, as a consequence of which their rights under the Charter were allegedly violated.

I. The facts

[63] Before the Motions Judge, the two individuals and the three corporations challenged, by way of judicial review, letters issued on January 12, 2001, by the Special Investigations Division (SI) of the Canada Customs and Revenue Agency (CCRA) titled Requirements to Provide Information and Documents (the requirements). The letters addressed to the three corporations were sent pursuant to paragraph 231.2(1)(b) of the Act while those addressed to the two individuals were sent pursuant to paragraphs 231.2(1)(a) and (b) of the Act.

[64] CCRA stated in those letters that it required information from the five taxpayers with respect to donations made to four charitable organizations, being the Rabbinical College of Montréal, the Yeshiva Oir Hochaim, l'Association Gimilis Chasodim Keren Chava B'Nei Levi and Les Amis Canadiens des Institutions de la Terre Sainte.

[65] CCRA required information for various periods between 1994 to 1998 inclusive. The relevant periods differed for each party. Les Plastiques Algar (Canada) Ltée was required to produce documents regarding six charitable donations all made to the Rabbinical College of Montréal between 1994 and 1998 totalling \$362,000. Modern Wood Fabricators (M.W.F.) Inc. was required

documents conformément à l'alinéa 231.2(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi).

[61] Devant la Section de première instance de la Cour fédérale, deux particuliers, MM. Sam Kligman et Allan Sandler, administrateurs des sociétés appelantes, étaient également parties à l'instance. Le juge des requêtes a statué en leur faveur en se fondant sur l'article 7 de la Charte. Ils ne sont donc pas parties à l'appel.

[62] Le litige porte sur l'étendue des pouvoirs du ministre de procéder à un examen des affaires des trois sociétés appelantes et sur la détermination du moment où l'objet prédominant de l'examen est devenu une enquête par suite de laquelle il aurait été porté atteinte aux droits reconnus aux appelantes par la Charte.

I. Les faits

[63] Devant le juge des requêtes, les deux particuliers et les trois sociétés ont contesté, par voie de contrôle judiciaire, les lettres envoyées le 12 janvier 2001 par la section des enquêtes spéciales (ES) de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC), lesquelles étaient intitulées «Demande de communication de renseignements et de documents» (les demandes péremptoires). Les lettres adressées aux trois sociétés ont été envoyées conformément à l'alinéa 231.2(1)b) de la Loi, alors que celles qui étaient adressées aux deux particuliers ont été envoyées conformément aux alinéas 231.2(1)a) et b) de la Loi.

[64] Dans ces lettres, l'ADRC disait qu'elle avait besoin d'obtenir des cinq contribuables des renseignements au sujet de dons qui avaient été faits à quatre organismes de charité, soit le Collège rabbinique de Montréal, le Yeshiva Oir Hochaim, l'Association Gimilis Chasodim Keren Chava B'Nei Levi et Les Amis Canadiens des Institutions de la Terre Sainte.

[65] L'ADRC avait besoin de renseignements pour diverses périodes allant des années 1994 à 1998 inclusivement. Les périodes pertinentes étaient différentes pour chaque partie. La société Les Plastiques Algar (Canada) Ltée devait produire des documents concernant six dons de charité qui avaient été faits au Collège rabbinique de Montréal entre les années 1994 et

to produce documents related to six charitable donations made from 1995 to 1998 totalling \$744,000 to the Rabbinical College of Montréal and Yeshiva Oir Hochaim. Snapshot Theatrical Productions Inc. was asked to produce documents in connection to a \$36,000 charitable donation made to the Rabbinical College of Montréal in 1994.

[66] The information required from Kligman and Sandler, the two individuals, consisted of account numbers (and the identification of the banks and branches at which the accounts were held) from which cheques were drawn to pay the donations and the cancelled cheques related to these donations. The material requested from the three corporations included cancelled cheques, bank statements and donation receipts related to donations to the organizations mentioned in the letters. Also requested were the cash disbursements journal, general ledger, adjusting entries and trial balance for the periods specified in the letters.

[67] Each of the five letters concluded with the following:

Your attention is directed to subsections 238(1) and (2) of the *Income Tax Act* for default in complying with this requirement.

[68] At the time the requirements were issued, two registered charities had been investigated by Gaétan Ouelette, an SI investigator, for falsely issuing tax receipts. The first, Construit Toujours avec Bonté, had pleaded guilty to an offence under paragraph 239(1)(d) of the Act. The other, the Rabbinical College of Montréal, was not charged and no further charges would be laid against it (see the affidavit of the SI investigator André Faribault, A.B., pages 75 and 77, paragraph 17).

[69] The appellants claimed deductions in respect of donations to the Rabbinical College of Montréal but not

1998, d'un montant total de 362 000 \$. Modern Wood Fabricators (M.W.F.) Inc. devait produire des documents se rapportant à six dons de charité, d'un montant de 744 000 \$, qui avaient été faits entre 1995 et 1998 au Collège rabbinique de Montréal et au Yeshiva Oir Hochaim. On a demandé à Snapshot Theatrical Productions Inc. de produire des documents à l'égard d'un don de charité de 36 000 \$ qui avait été fait au Collège rabbinique de Montréal en 1994.

[66] Les renseignements demandés aux deux particuliers, MM. Kligman et Sandler, se rapportaient aux numéros de comptes (avec indication des banques et des succursales dans lesquelles se trouvaient ces comptes) sur lesquels des chèques avaient été tirés aux fins du paiement des dons ainsi qu'aux chèques oblitérés se rapportant à ces dons. Les renseignements demandés aux trois sociétés se rapportaient notamment à des chèques oblitérés, à des relevés bancaires et à des reçus pour des dons de charité effectués aux organismes mentionnés dans les lettres. On demandait également le journal des décaissements, le grand livre, les écritures d'ajustement et la balance de vérification pour les périodes mentionnées dans les lettres.

[67] Chacune des cinq lettres se terminait comme suit:

[TRADUCTION]

Nous appelons votre attention sur les paragraphes 238(1) et (2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en cas de défaut d'observation de la présente demande.

[68] Au moment où les demandes péremptoires ont été délivrées, deux organismes de charité enregistrés avaient fait l'objet d'une enquête de la part de Gaétan Ouelette, enquêteur des ES, par suite de la remise de faux reçus à des fins fiscales. Le premier organisme, Construit Toujours avec Bonté, avait plaidé coupable à une accusation portée en vertu de l'alinéa 239(1)d) de la Loi. L'autre, le Collège rabbinique de Montréal, n'avait pas été accusé et aucune accusation n'allait être portée contre cet organisme (voir l'affidavit de l'enquêteur des ES André Faribault, dossier d'appel, pages 75 et 77, paragraphe 17).

[69] Les appelantes ont déduit certains montants à l'égard des dons effectués au Collège rabbinique de

in respect of donations to Construit Toujours avec Bonté.

Montréal mais non à l'égard des dons effectués à Construit Toujours avec Bonté.

[70] The five taxpayers challenged by way of judicial review the requirements of the Minister on the basis that their constitutional rights under sections 7 and 8 of the Charter had been violated. A notice under section 57 [as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 19; 2002, c. 8, s. 54] of the *Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. F-7 [s. 1 (as am. by S.C. 2002, c. 8, s. 14)] was given.

[70] Les cinq contribuables ont contesté par voie de contrôle judiciaire les demandes péremptoires faites par le ministre en alléguant qu'on avait porté atteinte aux droits qui leur étaient reconnus par les articles 7 et 8 de la Charte. L'avis prévu à l'article 57 [mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 19; 2002, ch. 8, art. 54] de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. F-7 [art. 1 (mod. par L.C. 2002, ch. 8, art. 14)] a été donné.

II. The decision of the Motions Judge

[71] Relying on the decisions of the Supreme Court of Canada in *R. v. Jarvis*, [2002] 3 S.C.R. 757 (*Jarvis*), and *R. v. Ling*, [2002] 3 S.C.R. 814 (*Ling*), the Motions Judge stated that while taxpayers are bound to cooperate with CCRA auditors for tax assessment purposes, an adversarial relationship crystallizes between CCRA and the taxpayer when the predominant purpose of the inquiry is the determination of a taxpayer's penal liability.

II. La décision du juge des requêtes

[71] En se fondant sur les décisions rendues par la Cour suprême du Canada dans les affaires *R. c. Jarvis*, [2002] 3 R.C.S. 757 (*Jarvis*), et *R. c. Ling*, [2002] 3 R.C.S. 814 (*Ling*), le juge des requêtes a dit que les contribuables étaient tenus de coopérer avec les vérificateurs de l'ADRC aux fins de l'établissement des cotisations d'impôt, mais qu'une relation contradictoire est créée entre l'ADRC et le contribuable lorsque l'examen a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable.

[72] At that stage, he said at paragraphs 74 and 75 of his reasons, the fundamental protection against self-incrimination guaranteed by the Charter comes into play. As a matter of statutory construction, the inspection and requirement powers granted by subsections 231.1(1) and 231.2(1) cannot be used for the purpose of criminal investigations. Rather, search warrants must be obtained pursuant to section 231.3 [as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 108] of the Act. He reiterated the non-exhaustive list of factors set out by the Supreme Court of Canada to assist in the determination of whether the taxpayer's penal liability had become the predominant purpose of the inquiry. He concluded, based on his reading of the evidence, that there was "from the outset" an investigation where penal sanctions were sought by CCRA. He stated, at paragraph 90 of his reasons:

[72] À ce stade, le juge a dit, aux paragraphes 74 et 75 de ses motifs, que la protection fondamentale contre l'auto-incrimination fournie par la Charte entre en jeu. Sur le plan de l'interprétation législative, les pouvoirs d'inspection et de contrainte, conférés par les paragraphes 231.1(1) et 231.2(1), ne peuvent pas servir dans des enquêtes criminelles. Les mandats de perquisition doivent plutôt être obtenus conformément à l'article 231.3 [mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 108] de la Loi. Le juge a de nouveau énoncé la liste non exhaustive de facteurs que la Cour suprême du Canada avait dressée afin d'aider à établir si la responsabilité pénale du contribuable était devenue un objet prédominant de l'examen. Il a conclu, en se fondant sur son interprétation de la preuve, qu'il y avait «dès le départ» une enquête dans laquelle l'ADRC cherchait à imposer des sanctions pénales. Voici ce qu'il a dit, au paragraphe 90 de ses motifs:

The evidence on the record as a whole leads to the conclusion that the predominant purpose of the investigation of CCRA, from its outset, was prosecution of the applicants for tax evasion and eventual imposition of penal sanctions against

L'ensemble de la preuve versée dans le dossier permet de conclure que l'objet prédominant de l'enquête de l'ADRC était, dès le départ, la poursuite des demandeurs pour fraude fiscale et l'imposition éventuelle de sanctions pénales à leur

them. The statements on discovery by Faribault are not the only indicia of this predominant purpose; they are simply among the most succinct elements of evidence which support this conclusion. Accordingly, I find that the predominant purpose of the investigation was prosecution of the applicants for tax evasion. [Emphasis added.]

[73] The Motions Judge concluded, at paragraphs 91 and 92 of his reasons, that the section 7 Charter rights of the two individuals concerned would be in jeopardy if the requirements were maintained. He wrote:

In *Jarvis*, the Supreme Court noted that where the section 7 requirements of fundamental justice are engaged by a finding that the predominant purpose of an investigation is penal in nature, self-incrimination is the primary principle of fundamental justice on which the determination will be based. However, the Court added that protection against self-incrimination does not mean an absolute ban on requirements to provide information. The right of a person not to provide information adverse to his liberty interest must be balanced against the opposing principle of fundamental justice which posits that relevant evidence should be available to the trier of fact in the search for the truth.

With these conflicting principles in mind, I am inclined to follow the findings in *Jarvis* and *Ling* that CCRA cannot expect taxpayers to provide information that has the effect of assisting the state in its efforts to deprive them of their liberty. Accordingly, I find that the rights of Kligman and Sandler would be compromised by requirements to provide information to further an investigation which is geared mainly toward assessing criminal liability. [Emphasis added.]

[74] With regard to the three corporations involved, the Motions Judge concluded at paragraphs 95, 103 and 104 of his reasons that section 7 did not apply to corporations, and that their privacy interests in the requested records were minimal under section 8 of the Charter. He wrote:

A corporation cannot enjoy life, liberty or security of the person. Accordingly, section 7 of the Charter does not apply to corporations. The Supreme Court has held that a corporation cannot invoke this right in order to shield itself from criminal

encontre. Les affirmations faites durant l'interrogatoire préalable de Faribault ne sont pas les seuls indices de cet objet prédominant; elles comptent simplement parmi les éléments de preuve les plus succincts au soutien de cette conclusion. Par conséquent, je suis d'avis que l'objet prédominant de l'enquête était la poursuite des demandeurs pour fraude fiscale. [Non souligné dans l'original.]

[73] Le juge des requêtes a conclu, aux paragraphes 91 et 92 de ses motifs, que les droits garantis aux deux particuliers par l'article 7 de la Charte seraient en péril si les demandes péremptoires étaient maintenues. Sur ce point, il a fait les remarques suivantes:

Dans l'arrêt *Jarvis*, la Cour suprême faisait observer que, lorsque les principes de justice fondamentale dont parle l'article 7 entrent en jeu en raison d'une conclusion selon laquelle l'objet prédominant d'une enquête est de nature pénale, l'auto-incrimination est le principe premier de justice fondamentale sur lequel sera fondée la décision. Cependant, la Cour a ajouté que ce principe ne signifie pas interdiction absolue des directives ordonnant la production de renseignements. Le droit d'une personne de ne pas communiquer de renseignements susceptibles de mettre en péril son droit à la liberté doit contrebalancer le principe opposé de justice fondamentale selon lequel les preuves pertinentes doivent, dans la quête de la vérité, être portées à la connaissance du juge des faits.

Ces principes antagonistes à l'esprit, je suis enclin à suivre les conclusions tirées dans les arrêts *Jarvis* et *Ling*, selon lesquelles l'ADRC ne peut espérer que les contribuables lui communiquent des renseignements dont l'effet sera d'aider l'État à les priver de leur liberté. Par conséquent, je suis d'avis que les droits de Kligman et Sandler seraient mis en péril par des directives leur enjoignant de communiquer des renseignements afin de faire progresser une enquête dont l'objet principal est d'établir leur responsabilité pénale. [Non souligné dans l'original.]

[74] En ce qui concerne les trois sociétés en cause, le juge des requêtes a conclu, aux paragraphes 95, 103 et 104 de ses motifs, que l'article 7 ne s'appliquait pas aux sociétés et que leurs droits à la protection des renseignements personnels en ce qui concerne les documents demandés étaient minimes sous le régime de l'article 8 de la Charte. Le juge a dit ce qui suit:

Une personne morale ne peut prétendre à la vie, à la liberté ou à la sécurité de la personne. Par conséquent, l'article 7 de la Charte ne s'applique pas aux personnes morales. La Cour suprême a jugé qu'une personne morale ne peut invoquer ce

investigation or prosecution. This rule was originally stated in *Irwin Toy Ltd. v. Québec (Attorney General)*, [1989] 1 S.C.R. 927. The rule has been reiterated in *Thomson, supra*, and *British Columbia Securities Commission, supra*. It therefore remains only to be determined whether section 8 can be applied in respect of the corporate applicants.

...

Although the corporate applicants in the case at bar are not publicly traded companies like the company in question in *British Columbia Securities Commission, supra*, they still have records that they must maintain for regulatory purposes, including purposes related to the ITA. The privacy interest in these records will be minimal.

The privacy interests of corporate entities are substantially limited compared to those of individuals. The values on which the privacy interests of individuals rest, including recognition of, and respect for, the physical and psychological integrity of human beings, are simply not present in the case of corporate entities. Accordingly, I find that neither section 7 nor section 8 of the Charter would be violated by compelling the corporate applicants to comply with the requirements as issued by the CCRA.

[75] The Motions Judge then applied subsection 24(1) of the Charter and, in doing so, he quashed the requirements received by the individuals but upheld those received by the corporate appellants. He said, at paragraphs 110 and 111 of his reasons:

Subsection 24(1) allows me to provide “such remedy as the court considers appropriate and just in the circumstances” in the event of a breach of the Charter. Technically, a Charter breach has not yet occurred since the evidence has not yet been delivered. However, I have found that the Charter rights of Kligman and Sandler will be violated if they are compelled to provide the materials sought by CCRA. It is possible to order that they provide what they have been told to provide by the requirements, and leave it to the presiding judge to make a decision as to the exclusion or admission of that evidence in the event that Kligman and Sandler are charged with tax evasion. However, Iacobucci and Major JJ. addressed this hypothesis in *Jarvis, supra*, at paragraph 91:

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 remedied.

droit pour se protéger d’une enquête criminelle ou de poursuites criminelles. Cette règle a été énoncée à l’origine dans l’arrêt *Irwin Toy Ltd. c. Québec (Procureur général)*, [1989] 1 R.C.S. 927. La règle a été réitérée dans les arrêts *Thomson* et *British Columbia Securities Commission*, précités. Il reste donc uniquement à se demander si l’article 8 peut s’appliquer ici aux sociétés demandereses.

[...]

Dans la présente affaire, les sociétés demandereses ne sont pas des sociétés cotées en bourse, contrairement à celle dont il était question dans l’arrêt *British Columbia Securities Commission*, précité, mais elles tiennent néanmoins des registres qu’elles doivent conserver à des fins administratives, notamment aux fins de la LIR. Le droit à la vie privée en ce qui a trait à ces registres sera minime.

Le droit des personnes morales à la vie privée est notablement restreint par comparaison au droit correspondant des particuliers. Les valeurs sur lesquelles repose le droit des particuliers à la vie privée sont la reconnaissance et le respect de l’intégrité physique et psychologique des êtres humains. Ces valeurs sont tout simplement absentes dans le cas des personnes morales. Par conséquent, je suis d’avis que ni l’article 7 ni l’article 8 de la Charte ne seront transgressés si les sociétés demandereses sont contraintes de se conformer aux directives émises par l’ADRC.

[75] Le juge des requêtes a ensuite appliqué le paragraphe 24(1) de la Charte et, ce faisant, il a annulé les demandes péremptoires que les particuliers avaient reçues, mais il a confirmé celles reçues par les sociétés. Aux paragraphes 110 et 111 de ses motifs, il a dit ce qui suit:

Le paragraphe 24(1) me permet d’accorder «la réparation que le tribunal estime convenable et juste eu égard aux circonstances», pour le cas où il y aurait contravention à la Charte. Sur le plan technique, il n’y a pas eu violation de la Charte puisque les éléments de preuve n’ont pas encore été communiqués. Cependant, je suis arrivé à la conclusion que les droits de Kligman et Sandler au regard de la Charte seront niés s’ils sont contraints de produire les pièces demandées par l’ADRC. Il est possible de leur ordonner de produire ce que les directives les ont priés de produire et de laisser au président du tribunal le soin de décider s’il convient d’écarter ou d’admettre cette preuve pour le cas où Kligman et Sandler seraient accusés de fraude fiscale. Cependant, les juges Iacobucci et Major se sont penchés sur cette hypothèse dans l’arrêt *Jarvis*, précité, au paragraphe 91:

Bien que l’intimée ait soutenu que les tribunaux pourraient remédier à de telles situations, nous estimons préférable de les éviter plutôt que d’y remédier.

I agree. Accordingly, I exercise my discretion under subsection 24(1) of the Charter to quash the requirements issued personally to Sandler and Kligman. As I have found no breach of the Charter in respect of the requirements issued to the corporate applicants, these requirements shall be upheld.

III. The position of the parties

[76] The three corporate appellants claim that, having made the finding that the predominant purpose of the inquiry conducted by the SI division was to determine the corporate appellants' penal liability, the full panoply of their rights under sections 7 and 8 of the Charter applied and that, as a result, the requirements should have been quashed.

[77] The respondent claims that the reviewing judge exceeded his jurisdiction in finding that the *Jarvis* and *Ling* analyses, which were developed in the context of a criminal trial, applied to pre-charge proceedings such as a judicial review application to quash the requirements to produce tax records. The respondent further claims that the Motions Judge erred in finding that the predominant purpose of CCRA's requirements was to determine the corporate appellants' penal liability. He submits that, notwithstanding these errors, the reviewing judge correctly held that section 7 of the Charter does not apply to corporate entities and that the use of the requirements to compel the corporate appellants to produce pre-existing banking and business records did not violate their rights under section 8 of the Charter.

IV. The relevant statutory provisions

[78] The Act provides the following [section 231.1(3) (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 107)]:

Part XV ADMINISTRATION AND ENFORCEMENT

...

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

Je partage cet avis. Par conséquent, j'exerce le pouvoir discrétionnaire que me confère le paragraphe 24(1) de la Charte, et j'annule les directives signifiées personnellement à Sandler et Kligman. Comme je n'ai constaté aucune contravention à la Charte en ce qui concerne les directives émises aux sociétés demandresses, lesdites directives sont confirmées.

III. La position des parties

[76] Les trois sociétés appelantes allèguent qu'étant donné qu'il a été conclu que l'examen effectué par la section des ES avait pour objet prédominant d'établir leur responsabilité pénale, la panoplie complète des droits qui leur sont garantis aux articles 7 et 8 de la Charte s'appliquait et les demandes péremptoires auraient donc dû être annulées.

[77] L'intimé affirme que le juge de révision a excédé sa compétence en concluant que les analyses préconisées dans les arrêts *Jarvis* et *Ling*, lesquelles ont été élaborées dans le contexte d'un procès criminel, s'appliquaient aux procédures préalables aux accusations telles qu'une demande de contrôle judiciaire visant l'annulation des demandes péremptoires de production de documents fiscaux. L'intimé affirme en outre que le juge des requêtes a commis une erreur en concluant que les demandes péremptoires de l'ADRC avaient pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale des sociétés. Il soutient que, malgré ces erreurs, le juge de révision a correctement statué que l'article 7 de la Charte ne s'applique pas aux personnes morales et que le recours aux demandes péremptoires en vue de contraindre les sociétés appelantes à produire des documents bancaires et des documents commerciaux préexistants ne portait pas atteinte aux droits qui leur étaient reconnus à l'article 8 de la Charte.

IV. Les dispositions législatives pertinentes

[78] La Loi prévoit ce qui suit [article 231.1(3) (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 107)]:

Partie XV APPLICATION ET EXÉCUTION

[...]

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) 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

(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

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) 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

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, including the collection of any amount payable under this Act by any person, 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,

(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

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 tout 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, y compris la perception d'un montant payable par une personne en vertu 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) 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) the building, receptacle or place specified in the application is likely to contain such a document or thing.

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

...

[. . .]

238. (1) Every person who has failed to file or make a return as and when required by or under this Act or a regulation or who has failed to comply with subsection 116(3), 127(3.1) or 127(3.2), 147.1(7) or 153(1), any of sections 230 to 232 or a regulation made under subsection 147.1(18) or with an order made under subsection (2) is guilty of an offence and, in addition to any penalty otherwise provided, is liable on summary conviction to

238. (1) La personne qui ne produit ou ne présente pas ou ne remplit pas une déclaration de la manière et dans le délai prévus à la présente loi ou à son règlement ou qui contrevient au paragraphe 116(3), 127(3.1) ou (3.2), 147.1(7) ou 153(1) ou à l'un des articles 230 à 232 ou à une disposition réglementaire prise en vertu du paragraphe 147.1(18) ou encore qui contrevient à une ordonnance rendue en application du paragraphe (2) commet une infraction et encourt, sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire et outre toute pénalité prévue par ailleurs:

(a) a fine of not less than \$1,000 and not more than \$25,000; or

a) soit une amende de 1 000 \$ à 25 000 \$;

(b) both the fine described in paragraph (a) and imprisonment for a term not exceeding 12 months.

b) soit une telle amende et un emprisonnement maximal de 12 mois.

(2) Where a person has been convicted by a court of an offence under subsection (1) for a failure to comply with a provision of this Act or a regulation, the court may make such order as it deems proper in order to enforce compliance with the provision.

(2) Le tribunal qui déclare une personne coupable d'une infraction prévue au paragraphe (1) peut rendre toute ordonnance qu'il estime indiquée pour qu'il soit remédié au défaut visé par l'infraction.

(3) Where a person has been convicted under this section of failing to comply with a provision of this Act or a regulation, the person is not liable to pay a penalty imposed under section 162 or 227 for the same failure unless the person was assessed for that penalty or that penalty was demanded from the person before the information or complaint giving rise to the conviction was laid or made.

(3) La personne déclarée coupable, par application du présent article, d'avoir contrevenu à une disposition de la présente loi ou de son règlement n'est passible d'une pénalité prévue à l'article 162 ou 227 pour la même contravention que si une cotisation pour cette pénalité a été établie à son égard ou que si le paiement en a été exigé d'elle avant que la dénonciation ou la plainte qui a donné lieu à la déclaration de culpabilité ait été déposée ou faite.

239. (1) Every person who has

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

(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,

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) 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,

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) 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,

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

(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. [Emphasis added.]

[79] Sections 7, 8 and subsection 24(1) of the Charter provide:

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.

V. Was a cross-appeal necessary?

[80] A preliminary matter was raised as to whether the respondent had the obligation to file a cross-appeal if he wished to attack the finding of the Motions Judge that the predominant purpose of the inquiry conducted by CCRA was the determination of the penal liability of the corporate appellants for tax evasion.

[81] This query may be summarized along the following lines.

[82] The finding of the Motions Judge that the predominant purpose of the inquiry was penal in nature was binding on the corporate appellants, on the

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) 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'éluder;

g) soit à la fois l'amende prévue à l'alinéa f) et un emprisonnement d'au plus 2 ans. [Non souligné dans l'original.]

[79] Les articles 7 et 8 ainsi que le paragraphe 24(1) de la Charte sont ainsi libellés:

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.

V. Était-il nécessaire d'interjeter un appel incident?

[80] Une question préliminaire a été soulevée, à savoir si l'intimé était tenu d'interjeter un appel incident s'il voulait contester la conclusion du juge des requêtes selon laquelle l'examen effectué par l'ADRC avait pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale des sociétés appelantes à l'égard d'une fraude fiscale.

[81] Cette question peut être résumée comme suit:

[82] La conclusion du juge des requêtes selon laquelle l'objet prédominant de l'examen était de nature pénale liait les sociétés appelantes, les particuliers et l'intimé.

individuals and on the respondent. The respondent, not having cross-appealed, is prevented from reopening the Judge's finding *vis-à-vis* the corporate appellants since by doing so, he is making a collateral attack on a vital point of the Motions Judge's reasons in a proceeding where he was a party. The corporate appellants could reasonably expect that the only issue on appeal would be related to the application of sections 7 and 8 of the Charter. By not cross-appealing, the respondent takes the corporate appellants by surprise.

[83] I hold that the respondent is entitled to question, as he does, the finding of the Motions Judge that the dominant purpose of the inquiry was penal in nature, although he has not filed a cross-appeal.

[84] The statutory source for an appeal in this Court lies in section 27 [as am. by S.C. 2002, c. 8, s. 34] of the *Federal Courts Act*, which reads:

27. (1) An appeal lies to the Federal Court of Appeal from any of the following decisions of the Federal Court:

(a) a final judgment,

...

(4) For the purposes of this section, a final judgment includes a judgment that determines a substantive right except as to any question to be determined by a referee pursuant to the judgment. [Emphasis added.]

[85] Subsection 2(1) [as am. by S.C. 1990, c. 8, s. 1] of the *Federal Courts Act*, defines "final judgment" as follows:

2. (1) ...

"final judgment" means any judgment or other decision that determines in whole or in part any substantive right of any of the parties in controversy in any judicial proceeding;

[86] Subsection 341(1) of the *Federal Court Rules, 1998*, SOR/98-106 makes it clear that a respondent who intends to participate in an appeal shall, within 10 days after service of the notice of appeal, serve and file a

L'intimé, qui n'a pas interjeté d'appel incident, ne peut pas revenir sur la conclusion tirée par le juge à l'égard des sociétés appelantes étant donné que, ce faisant, il conteste d'une façon indirecte un point crucial des motifs énoncés par le juge des requêtes dans une procédure à laquelle il était partie. Les sociétés appelantes pouvaient avec raison s'attendre à ce que la seule question en appel soit liée à l'application des articles 7 et 8 de la Charte. En omettant d'interjeter un appel incident, l'intimé prend les sociétés appelantes par surprise.

[83] Je conclus que l'intimé peut à bon droit mettre en question, comme il le fait, la conclusion du juge des requêtes selon laquelle l'objet prédominant de l'examen était de nature pénale, et ce, même s'il n'a pas déposé d'appel incident.

[84] La source législative d'un appel interjeté devant la Cour se trouve à l'article 27 [mod. par L.C. 2002, ch. 8, art. 34] de la *Loi sur les Cours fédérales*, qui se lit comme suit:

27. (1) Il peut être interjeté appel, devant la Cour d'appel fédérale, des décisions suivantes de la Cour fédérale:

a) jugement définitif;

[...]

(4) Pour l'application du présent article, est assimilé au jugement définitif le jugement qui statue au fond sur un droit, à l'exception des questions renvoyées à l'arbitrage par le jugement. [Non souligné dans l'original.]

[85] Le paragraphe 2(1) [mod. par L.C. 1990, ch. 8, art. 1] de la *Loi sur les Cours fédérales* définit le «jugement définitif» comme suit:

2. (1) [...]

«jugement définitif» Jugement ou autre décision qui statue au fond, en tout ou en partie, sur un droit d'une ou plusieurs des parties à une instance.

[86] Le paragraphe 341(1) des *Règles de la Cour fédérale (1998)*, DORS/98-106, montre clairement que l'intimé qui entend participer à l'appel dépose et signifie, dans les 10 jours suivant la signification de l'avis

notice of appearance; or where he seeks a different disposition of the order appealed from, a notice of cross-appeal.

[87] Paragraphs 341(1)(a) and (b) of the Rules reads:

341. (1) A respondent who intends to participate in an appeal shall, within 10 days after service of the notice of appeal, serve and file

(a) a notice of appearance in Form 341A; or

(b) where the respondent seeks a different disposition of the order appealed from, a notice of cross-appeal in Form 341B. [Emphasis added.]

[88] A cross-appeal is only appropriate where the respondent seeks a disposition different from that of the judgment under appeal. (See *Roberts v. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 303 (F.C.A.); *Air Canada v. Canada (Commissioner of Competition)*, [2002] 4 F.C. 598 (C.A.), at paragraphs 32 and 33.)

[89] In the case at bar, the respondent could not have filed a cross-appeal against the corporate appellants since that part of the disposition of the case which dealt with the corporate appellants was favourable to him. The cross-appeal is directed at the decision under appeal and not at the reasons for judgment (*Redpath Industries Ltd. v. Fednav Ltd.* (1994), 113 D.L.R. (4th) 764 (F.C.A.)). The respondent was under no obligation to cross-appeal that part of the decision that dealt with the individuals in order to reach the corporate appellants.

[90] The corporate appellants appealed the decision. This gave the respondent the opportunity to raise all issues that were before the Motions Judge. In *Devinat v. Canada (Immigration and Refugee Board)*, [2000] 2 F.C. 212 (C.A.), leave to appeal to the S.C.C. refused [2000] 2 S.C.R. vii) this Court held, at paragraph 12, that "an appeal from the judgment by the appellant allows the respondent to make all the arguments it considers relevant and which have a bearing on the questions of law or fact that were before the Motions Judge or that led to the judgment". It is open to the respondent therefore

d'appel, un avis de comparution ou, s'il entend demande la réformation de l'ordonnance portée en appel, un avis d'appel incident.

[87] Les alinéas 341(1)a) et b) des Règles se lisent comme suit:

341. (1) L'intimé qui entend participer à l'appel dépose et signifie, dans les 10 jours suivant la signification de l'avis d'appel:

a) soit un avis de comparution établi selon la formule 341A;

b) soit, s'il entend demander la réformation de l'ordonnance portée en appel, un avis d'appel incident établi selon la formule 341B. [Non souligné dans l'original.]

[88] Il ne convient d'interjeter un appel incident que lorsque l'intimé entend demander la réformation du jugement porté en appel. (Voir *Roberts c. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 303 (C.A.F.); *Air Canada c. Canada (Commissaire de la concurrence)*, [2002] 4 C.F. 598 (C.A.), aux paragraphes 32 et 33.)

[89] En l'espèce, l'intimé n'aurait pas pu interjeter un appel incident contre les sociétés appelantes étant donné que la partie de la décision qui concernait les sociétés appelantes lui était favorable. L'appel incident vise la décision portée en appel plutôt que les motifs du jugement (*Redpath Industries Ltd. c. Fednav Ltd.* (1994), 113 D.L.R. (4th) 764 (C.A.F.)). L'intimé n'était pas tenu, afin d'atteindre les sociétés appelantes, d'interjeter un appel incident contre la partie de la décision qui concernait les particuliers.

[90] Les sociétés appelantes en ont appelé de la décision. Cela a permis à l'intimé de soulever toutes les questions dont le juge des requêtes était saisi. Dans l'arrêt *Devinat c. Canada (Commission de l'immigration et du statut de réfugié)*, [2000] 2 C.F. 212 (C.A.), autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée [2000] 2 R.C.S. vii), cette Cour a statué, au paragraphe 12, que «[l']appel du jugement par la partie appelante permet, cependant, à l'intimée de faire valoir tous les arguments qu'elle juge utiles et qui ont trait aux questions de droit ou de fait qui étaient devant le juge des requêtes et qui

to try to convince this Court that the Motions Judge erred on some issues, although he may have come to the right conclusion in the end.

[91] John Sopinka and Mark A. Gelowitz state at page 7 of their book *The Conduct of an Appeal*, 2nd ed. (Toronto: Butterworths, 2000):

The importance of a lower court's reasons for judgment should not, of course, be understated. As mentioned above, those reasons often contain the foundation upon which an appellate court will draw its conclusions concerning whether the judgment or order below was based upon a reviewable error, and those reasons are generally the focus of an appeal.

[92] The corporate appellants were not taken by surprise. Appellants generally know or ought to know that an appeal of a judgment opens for scrutiny the grounds on which it is based. In casting doubt on the Motions Judge's finding that the predominant purpose of the inquiry was penal in nature, the respondent is not making a collateral attack on the decision rendered below. A collateral attack presupposes that a party attacks in the wrong forum a decision which could have been attacked directly but was not. In *Toronto (City) v. C.U.P.E., Local 79*, [2003] 3 S.C.R. 77, Arbour J. for the Court cited, at paragraph 33, the case of *Wilson v. R.*, [1983] 2 S.C.R. 594, at page 599, where it was said that the rule against collateral attack:

. . . has long been a fundamental rule that a court order, made by a court having jurisdiction to make it, stands and is binding and conclusive unless it is set aside on appeal or lawfully quashed. It is also well settled in the authorities that such an order may not be attacked collaterally—and a collateral attack may be described as an attack made in proceedings other than those whose specific object is the reversal, variation, or nullification of the order or judgment.

The respondent is in the proper forum. He was taken here by an appeal process lodged by the corporate

ont conduit au jugement». Il est donc loisible à l'intimé d'essayer de convaincre cette Cour que le juge des requêtes a commis une erreur sur certains points bien qu'en fin de compte, il soit peut-être arrivé à la bonne conclusion.

[91] John Sopinka et Mark A. Gelowitz disent, à la page 7 de leur ouvrage intitulé *The Conduct of an Appeal*, 2^e éd. (Toronto: Butterworths, 2000):

[TRADUCTION] Bien sûr, il ne faut pas sous-estimer l'importance des motifs de jugement du tribunal d'instance inférieure. Comme il en a ci-dessus été fait mention, ces motifs renferment souvent le fondement à partir duquel le tribunal d'appel tirera ses conclusions quant à la question de savoir si le jugement ou l'ordonnance d'instance inférieure était entaché d'une erreur susceptible de révision, et l'appel met en général l'accent sur ces motifs.

[92] Les sociétés appelantes n'ont pas été prises par surprise. Les appelants savent généralement ou devraient généralement savoir que l'appel ouvre la porte à un examen des motifs sur lequel le jugement porté en appel est fondé. En mettant en doute la conclusion du juge des requêtes selon laquelle l'objet prédominant de l'examen était de nature pénale, l'intimé ne conteste pas indirectement la décision rendue par l'instance inférieure. Une contestation indirecte présuppose qu'une partie attaque devant le mauvais tribunal une décision qui aurait pu être attaquée directement, mais qui ne l'a pas été. Dans l'arrêt *Toronto (Ville) c. S.C.E.P., section locale 79*, [2003] 3 R.C.S. 77, la juge Arbour, au nom de la Cour, a cité, au paragraphe 33, l'arrêt *Wilson c. R.*, [1983] 2 R.C.S. 594, à la page 599, où il était dit que la règle interdisant les contestations indirectes est:

[. . .] un principe fondamental établi depuis longtemps [selon lequel] une ordonnance rendue par une cour compétente est valide, concluante et a force exécutoire, à moins d'être infirmée en appel ou légalement annulée. De plus, la jurisprudence établit très clairement qu'une telle ordonnance ne peut faire l'objet d'une attaque indirecte; l'attaque indirecte peut être décrite comme une attaque dans le cadre de procédures autres que celles visant précisément à obtenir l'infirmité, la modification ou l'annulation de l'ordonnance ou du jugement.

L'intimé s'est adressé au bon tribunal. Il a été amené devant ce tribunal par une procédure d'appel engagée par

appellants who, by doing so, took all the risks inherent to an appeal.

[93] I conclude that the respondent does not seek a different disposition than the one arrived at by the Motions Judge and, consequently, that it would have been inappropriate for him to cross-appeal. Since the corporate taxpayers are appealing the decision of the Motions Judge, it is open to the respondent to oppose those reasons which he finds in error. The decision of the Motions Judge has become *res judicata* between the respondent and the individuals but not between the respondent and the corporate appellants.

VI. Issues

[94] The issues before us are the following:

(1) Whether the Motions Judge exceeded his jurisdiction in finding that the *Jarvis* and *Ling*, analyses apply not only to criminal proceedings but also to pre-charge proceedings, such as a judicial review directed at the requirements;

(2) Whether the Motions Judge erred in finding that the letters issued under section 231.1 of the Act were requirements issued for the predominant purpose of determining the corporate appellants' penal liability;

(3) Whether the Motions Judge erred in deciding that the requirements did not infringe the corporate appellants' rights against self-incrimination under section 7 of the Charter and their rights against unreasonable search and seizure pursuant to section 8 of the Charter.

VII. Analysis

(1) Charter protection and pre-charge proceedings

[95] The Motions Judge made no error in applying *Jarvis* and *Ling* to the case at bar.

les sociétés appelantes qui, ce faisant, ont pris tous les risques que comporte un appel.

[93] Je conclus que l'intimé n'entend pas demander la réformation de la décision à laquelle est arrivé le juge des requêtes et, par conséquent, qu'il ne convenait pas d'interjeter un appel incident. Étant donné que les sociétés contribuables en appellent de la décision du juge des requêtes, il est loisible à l'intimé de s'opposer aux motifs qui, selon lui, sont erronés. La décision du juge des requêtes est devenue chose jugée entre l'intimé et les particuliers, mais non entre l'intimé et les sociétés appelantes.

VI. Les points litigieux

[94] Les questions dont nous sommes ici saisis sont ci-après énoncées:

1) Le juge des requêtes a-t-il excédé sa compétence en concluant que les analyses préconisées dans les arrêts *Jarvis* et *Ling*, s'appliquent non seulement aux procédures criminelles, mais aussi aux procédures préalables aux accusations, comme le contrôle judiciaire des demandes péremptoires?

2) Le juge des requêtes a-t-il commis une erreur en concluant que les lettres qui ont été envoyées en vertu de l'article 231.1 de la Loi étaient des demandes péremptoires dont l'objet prédominant était d'établir la responsabilité pénale des sociétés appelantes?

3) Le juge des requêtes a-t-il commis une erreur en décidant que les demandes péremptoires ne portaient pas atteinte aux droits reconnus aux sociétés appelantes par l'article 7 de la Charte en matière d'auto-incrimination et aux droits qui leur étaient garantis à l'article 8 de la Charte à l'encontre des fouilles, des perquisitions et saisies abusives?

VII. Analyse

1) La protection accordée par la Charte et les procédures préalables aux accusations

[95] Le juge des requêtes n'a pas commis d'erreur en appliquant les arrêts *Jarvis* et *Ling* en l'espèce.

[96] It is uncontested that the issues examined in both *Jarvis* and *Ling* were raised during criminal trials for tax evasion. But as recognized by Iacobucci and Major JJ. in *Jarvis*, at paragraph 91, “[i]t would be a fiction to say that the adversarial relationship only comes into being when charges are laid”. The adversarial relationship may appear at an earlier stage. It is at this stage that the taxpayer needs the protection of the Charter. It is then that he should obtain it. Iacobucci and Major JJ. have explained that situations where Charter rights are violated should be avoided rather than remedied (paragraph 91 of their reasons). The Motions Judge was therefore justified in applying the analyses developed in those two cases in order to determine the validity of the requirements on a judicial review application.

(2) The letters issued under section 231.1 of the Act

[97] In *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627 (*McKinlay*), Wilson J. qualified the Act as “essentially a regulatory statute” since it controls the manner in which federal income tax is calculated and collected (at page 641). In the same decision at page 650, La Forest J. in concurring reasons described the Act as “essentially of an administrative nature.”

[98] Based on self-assessment and self-reporting characteristics, the success of the administration of the tax scheme depends primarily upon a taxpayer’s honesty. As Cory J. noted in *Knox Contracting*, “[t]he entire system of levying and collecting income tax is dependent upon the integrity of the taxpayer in reporting and assessing income.” (*Knox Contracting Ltd. v. Canada*, [1990] 2 S.C.R. 338, at page 350). To short-circuit the possibilities that taxpayers may omit to report revenues, “a system of random monitoring may be the only way in which the integrity of the tax system can be maintained.” (*McKinlay*, at page 648).

[99] To achieve such an end, the Minister is granted broad supervisory powers to audit and inspect relevant

[96] Il n’est pas contesté que les questions qui ont été examinées dans les arrêts *Jarvis* et *Ling* ont été soulevées au cours de procès criminels portant sur une fraude fiscale. Cependant, comme l’ont reconnu les juges Iacobucci et Major au paragraphe 91 de l’arrêt *Jarvis*, «[c]e serait une fiction de dire que la relation de nature contradictoire ne prend naissance qu’au moment du dépôt des accusations». La relation contradictoire peut se manifester à un stade antérieur. C’est à ce stade que le contribuable a besoin de la protection accordée par la Charte. C’est alors qu’il devrait l’obtenir. Les juges Iacobucci et Major ont expliqué qu’il faut éviter des situations dans lesquelles il est porté atteinte aux droits garantis par la Charte plutôt que d’y remédier (paragraphe 91 de leurs motifs). Le juge des requêtes pouvait donc à juste titre appliquer les analyses élaborées dans ces deux arrêts afin de déterminer la validité des demandes péremptoires dans le cadre d’une demande de contrôle judiciaire.

2) Les lettres envoyées en vertu de l’article 231.1 de la Loi

[97] Dans l’arrêt *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627 (*McKinlay*), la juge Wilson a dit que la Loi est «essentiellement une mesure de réglementation», puisqu’elle régit la façon dont l’impôt sur le revenu fédéral est calculé et perçu (à la page 641). Dans la même décision, à la page 650, le juge La Forest, dans des motifs concourants, a décrit la Loi comme étant «essentiellement de nature administrative».

[98] Compte tenu des caractéristiques d’autocotisation et d’autodéclaration, le succès de l’administration du régime fiscal dépend principalement de l’honnêteté du contribuable. Comme le juge Cory l’a fait remarquer dans l’arrêt *Knox Contracting*, «[l]e système d’imposition dépend entièrement de l’intégrité du contribuable qui déclare et évalue son revenu» (*Knox Contracting Ltd. c. Canada*, [1990] 2 R.C.S. 338, à la page 350). Pour éviter la possibilité que les contribuables omettent de déclarer des revenus, «un système de vérification au hasard peu[t] constituer le seul moyen de préserver l’intégrité du régime fiscal» (*McKinlay*, à la page 648).

[99] À cette fin, le ministre se voit accorder de larges pouvoirs de supervision pour vérifier et inspecter les

documents to the productions of those returns. However, to be effective, the self-enforcing regulatory scheme that is the Act requires resort to adequate investigation and the existence of effective penalties (*Thomson Newspapers Ltd. v. Canada (Director of Investigation and Research, Restrictive Trade Practices Commission)*, [1990] 1 S.C.R. 425).

[100] In *Del Zotto v. Canada*, [1997] 3 F.C. 40 (C.A.); reversed by [1999] 1 S.C.R. 3 (*Del Zotto*) Strayer J.A., dissenting, but confirmed by a unanimous panel of the Supreme Court of Canada, noted at paragraph 12 of his reasons that, when trying to label the Act as “regulatory” or “criminal”, “one must look at the total context of the particular process in question”. Strayer J.A. stated at paragraph 13 that “the nature and the purpose of the legislative scheme whose administration or enforcement is in question” constitute contextual elements to be considered in the interpretation of provisions related to mandatory production of documents.

[101] The Act already requires from the taxpayer to disclose an important amount of information. As found by Strayer J.A. at paragraph 24 of his reasons:

The Act requires all manner of disclosure. The taxpayer must, for example, disclose: his place of residence; his age; his social insurance number; his marital status or whether he is living common law; his sources and amounts of income; his dependants, their ages and possible physical conditions if handicapped; the amounts and objects of his charitable or political donations, if he is to claim tax credits; whom he employs and entertains if he seeks to deduct the costs as business expenses; and details of his pension arrangements. If he is employed he must disclose many of these details not only to Revenue Canada but also to his employer so that mandatory tax deductions can be made.

[102] Subsection 238(1) of the Act 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 subsections 231.1(1) and 231.2(1) and the documentary retention rules imposed by

documents pertinents quant à la production des déclarations. Toutefois, l’efficacité du régime réglementaire, dont l’existence même de la Loi suffit à le faire observer, exige la tenue d’enquêtes appropriées et l’existence de sanctions efficaces (*Thomson Newspapers Ltd. c. Canada (Directeur des enquêtes et recherches, Commission sur les pratiques restrictives du commerce)*, [1990] 1 R.C.S. 425).

[100] Dans l’arrêt *Del Zotto c. Canada*, [1997] 3 C.F. 40 (C.A.); infirmé par [1999] 1 R.C.S. 3 (*Del Zotto*), le juge Strayer, qui était dissident, mais dont la décision a été confirmée par une formation unanime de la Cour suprême du Canada, a fait remarquer, au paragraphe 12 de ses motifs, qu’en essayant de qualifier la Loi de «mesure de réglementation» ou de «mesure pénale», «il faut examiner tout le contexte du processus particulier en question». Au paragraphe 13, le juge Strayer a dit que «la nature et l’objet du régime législatif dont l’application ou l’exécution est en cause» constituent des éléments contextuels dont il faut tenir compte en interprétant les dispositions relatives à la production obligatoire de documents.

[101] La Loi exige déjà que le contribuable révèle une multitude de renseignements. Comme le juge Strayer l’a conclu au paragraphe 24 de ses motifs:

La Loi exige la divulgation de toutes sortes de renseignements. Le contribuable doit notamment divulguer son lieu de résidence, son âge, son numéro d’assurance sociale, son état civil ou s’il vit en union de fait, ses sources de revenu et les montants gagnés, les noms des personnes à sa charge, leur âge et leurs déficiences physiques possibles si elles sont handicapées, les montants et les usages de ses dons de bienfaisance ou de ses contributions politiques, s’il entend réclamer des crédits d’impôt, les noms de ses employés ou des personnes qu’il reçoit s’il veut déduire les frais engagés à titre de dépenses d’entreprise, et des précisions sur son mécanisme de pension. S’il a un employeur, il doit divulguer bon nombre de ces renseignements non seulement à Revenu Canada, mais aussi à son employeur afin que les retenues d’impôt obligatoires puissent être faites.

[102] Le paragraphe 238(1) de la Loi prévoit que le non-respect des exigences de production ou d’autres dispositions de la Loi—dont les paragraphes 231.1(1) et 231.2(1) ainsi que les règles de conservation des documents imposées par le paragraphe 230(1)—

subsection 230(1) (see *Jarvis*, at paragraph 55).

[103] For its part, section 239 creates a number of additional offences. In *Del Zotto*, Strayer J.A., at paragraph 23, described section 239 as a section “designed to ensure compliance with the self-reporting requirements of the *Income Tax Act*”. The existence in the Act of section 239 does nothing to alter its regulatory or administrative nature but rather ensures that taxpayers act in conformity with its requirements. Non-compliance with the mandatory provisions of the Act can, however, lead to criminal charges being laid under section 239, which bears the formal hallmark of criminal legislation.

[104] At that stage, the Charter must receive contextual application (*Jarvis*, at paragraph 63). The powers of the Minister, under subsections 231.1(1) and 231.2(1), which are available “for any purpose related to the administration or enforcement” of the Act, do not include the prosecution of offences under section 239 (*Jarvis*, at paragraph 78). Recourse must be had to subsection 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” (*Jarvis*, at paragraph 81 [underlining in original]).

[105] The Court in *Jarvis* noted, at paragraph 88, that “where the predominant purpose of a particular inquiry is the determination of penal liability, CCRA officials must relinquish the authority to use the inspection and requirement powers under ss. 231.1(1) and 231.2(1)” of the Act. The Minister must then apply to the court for a search warrant pursuant to section 231.3 of the Act. At that stage, officials have crossed the Rubicon. The adversarial relationship between the taxpayer and the state is engaged and the inquiry has become an investigation.

[106] An analysis is required to determine whether the Rubicon has been crossed (*Jarvis*, at paragraph 88). The

constitue une infraction punissable sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire (voir *Jarvis*, au paragraphe 55).

[103] De son côté, l'article 239 crée un certain nombre d'autres infractions. Dans l'arrêt *Del Zotto*, le juge Strayer a décrit l'article 239, au paragraphe 23, comme étant une disposition «conçue pour garantir le respect des exigences d'auto-déclaration de la *Loi de l'impôt sur le revenu*». L'existence dans la Loi de l'article 239 ne change en rien sa nature réglementaire ou administrative, mais assure plutôt que les contribuables agissent conformément à ses exigences. Toutefois, l'inobservation des dispositions obligatoires de la Loi peut donner lieu à des accusations criminelles en vertu de l'article 239, qui porte la marque formelle d'une disposition législative de nature criminelle.

[104] À ce stade-ci, la Charte doit être appliquée suivant une approche contextuelle (*Jarvis*, au paragraphe 63). Les pouvoirs du ministre, en vertu des paragraphes 231.1(1) et 231.2(1), lesquels sont destinés à être utilisés «pour l'application et l'exécution» de la Loi n'incluent pas la poursuite des infractions prévues à l'article 239 (*Jarvis*, au paragraphe 78). Il faut avoir recours au paragraphe 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» (*Jarvis*, au paragraphe 81 [soulignement dans l'original]).

[105] Dans l'arrêt *Jarvis*, la Cour a fait remarquer au paragraphe 88 que «lorsqu'un examen dans un cas particulier a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable, les fonctionnaires de l'ADRC doivent renoncer à leur faculté d'utiliser les pouvoirs d'inspection et de demande péremptoire que leur confèrent les paragraphes 231.1(1) et 231.2(1)» de la Loi. Le ministre doit ensuite demander à la cour de décerner un mandat de perquisition conformément à l'article 231.3 de la Loi. À ce stade-là, les autorités ont franchi le Rubicon. La relation contradictoire entre le contribuable et l'État est créée et l'examen devient une enquête.

[106] Il faut procéder à une analyse pour décider si le Rubicon a été franchi (*Jarvis*, au paragraphe 88). L'objet

predominant purpose of the inquiry in question may be found in a clear decision to pursue a criminal investigation. Apart from that clear decision, one must weigh all the factors that have a bearing on the nature of the inquiry in order to characterize the inquiry. A finding on the predominant purpose of an inquiry is a question of mixed fact and law. In *Jarvis*, at paragraphs 88, 93 and 94, the Court sets the test in the following manner:

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.

...

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.

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 a decision to proceed with a criminal investigation could have [underlining in original] been made?
- (b) Was the general conduct of the authorities such that it was consistent with the pursuit of a criminal investigation?
- (c) Had the auditor transferred his or her files and materials to the investigators?
- (d) Was the conduct of the auditor such that he or she was effectively acting as an agent for the investigators?
- (e) Does it appear that the investigators intended to use the auditor as their agent in the collection of evidence?

prédominant de l'examen en question peut se trouver dans une décision claire de procéder à une enquête criminelle. À part cette décision claire, il faut soulever, afin de qualifier l'examen, l'ensemble des facteurs qui ont une incidence sur la nature de cet examen. Une conclusion relative à l'objet prédominant d'un examen est une question mixte de fait et de droit. Dans l'arrêt *Jarvis*, aux paragraphes 88, 93 et 94, la Cour énonce le critère comme suit:

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.

[. . .]

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, au vu du dossier, que l'on aurait pu [soulignement dans l'original] 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 avait-il transféré son dossier et ses documents aux enquêteurs?
- d) La conduite du vérificateur donnait-elle à croire qu'il agissait en fait comme un mandataire des enquêteurs?
- e) Semble-t-il que les enquêteurs aient eu l'intention d'utiliser le vérificateur comme leur mandataire pour recueillir des éléments de preuve?

- | | |
|---|---|
| <p>(f) Is the evidence sought relevant to taxpayer liability generally? Or, as is the case with evidence as to the taxpayer's <i>mens rea</i>, is the evidence relevant only to the taxpayer's penal liability?</p> <p>(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? [Emphasis added.]</p> | <p>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 <i>mens rea</i>?</p> <p>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? [Soulignements ajoutés.]</p> |
|---|---|

[107] The Minister acknowledged that criteria (c), (d), (e) and (g) of the analysis did not apply since at no time was the Audit Section of CCRA ever involved. The Motions Judge noted, at paragraph 84 of his reasons, that although the list of factors was not exhaustive, his analysis would focus on factors (a), (b) and (f).

[107] Le ministre a reconnu que les critères c), d), e) et g) de l'analyse ne s'appliquaient pas étant donné que la section de la vérification de l'ADRC n'a jamais été en cause. Le juge des requêtes a fait remarquer, au paragraphe 84 de ses motifs, que la liste des facteurs n'était pas exhaustive, mais qu'il ferait porter l'analyse sur les facteurs a), b) et f).

[108] The Motions Judge did not, however, proceed with an analysis of the three factors he mentioned. He quoted an excerpt from Faribault's testimony in examination for discovery and then promptly concluded that, "from the outset", the predominant purpose of the investigation was the determination of penal liability. He said at paragraph 90, which I repeat, that:

[108] Toutefois, le juge des requêtes n'a pas procédé à une analyse des trois facteurs qu'il a mentionnés. Il a cité un extrait du témoignage que M. Faribault avait présenté à l'interrogatoire préalable et il a ensuite rapidement conclu que «dès le départ», l'enquête avait pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale. Au paragraphe 90, qui est ci-dessous reproduit, il a dit ce qui suit:

The evidence on the record as a whole leads to the conclusion that the predominant purpose of the investigation of CCRA, from its outset, was prosecution of the applicants for tax evasion and eventual imposition of penal sanctions against them. The statements on discovery by Faribault are not the only indicia of this predominant purpose; they are simply among the most succinct elements of evidence which support this conclusion. Accordingly, I find that the predominant purpose of the investigation was prosecution of the applicants for tax evasion.

L'ensemble de la preuve versée dans le dossier permet de conclure que l'objet prédominant de l'enquête de l'ADRC était, dès le départ, la poursuite des demandeurs pour fraude fiscale et l'imposition éventuelle de sanctions pénales à leur encontre. Les affirmations faites durant l'interrogatoire préalable de Faribault ne sont pas les seuls indices de cet objet prédominant; elles comptent simplement parmi les éléments de preuve les plus succincts au soutien de cette conclusion. Par conséquent, je suis d'avis que l'objet prédominant de l'enquête était la poursuite des demandeurs pour fraude fiscale.

Yet, the Motions Judge pointed to not even one of the indicia he found, "on the record as a whole", to support his conclusion.

Pourtant, le juge des requêtes n'a indiqué aucun des indices qu'il avait trouvés dans «[l']ensemble de la preuve versée dans le dossier» à l'appui de sa conclusion.

[109] The Supreme Court of Canada in *Jarvis*, at paragraph 100, stated:

[109] Dans l'arrêt *Jarvis*, au paragraphe 100, la Cour suprême du Canada a fait la remarque suivante:

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*

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*

Inc., [1997] 1 S.C.R. 748, at para. 35) and, accordingly, Judge Fradsham's finding is not immune from appellate review.

[110] That same Court observed in *Housen v. Nikolaisen*, [2002] 2 S.C.R. 235, that questions of law can sometimes be mistaken for questions of mixed fact and law. Iacobucci and Major JJ. wrote at paragraph 27:

Once it has been determined that a matter being reviewed involves the application of a legal standard to a set of facts, and is thus a question of mixed fact and law, then the appropriate standard of review must be determined and applied. Given the different standards of review applicable to questions of law and questions of fact, it is often difficult to determine what the applicable standard of review is. In *Southam, supra*, at para. 39, this Court illustrated how an error on a question of mixed fact and law can amount to a pure error of law subject to the correctness standard:

... if a decision-maker says that the correct test requires him or her to consider A, B, C, and D, but in fact the decision-maker considers only A, B, and C, then the outcome is as if he or she had applied a law that required consideration of only A, B, and C. If the correct test requires him or her to consider D as well, then the decision-maker has in effect applied the wrong law, and so has made an error of law.

Therefore, what appears to be a question of mixed fact and law, upon further reflection, can actually be an error of pure law.

[111] The absence of a proper application of the legal test to the facts in the case at bar would justify this Court to intervene if an error of law or of mixed fact and law is committed. The standard of review on appeal is one of correctness.

[112] Before I go into the detailed examination of factors (a) (b) and (f) of the list in *Jarvis* which were mentioned by the Motions Judge, I must examine whether there was, in the words of the Supreme Court of Canada, at paragraph 93 of *Jarvis*, "a clear decision to pursue a criminal investigation".

[113] The evidence is clear that Faribault suspected that a tax evasion had occurred and was mandated by CCRA to investigate the matter.

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.

[110] Dans l'arrêt *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235, la Cour suprême a fait observer que les questions de droit peuvent parfois être prises pour des questions mixtes de fait et de droit. Au paragraphe 27, les juges Iacobucci et Major ont dit ce qui suit:

Une fois établi que la question examinée exige l'application d'une norme juridique à un ensemble de faits et qu'il s'agit donc d'une question mixte de fait et de droit, il faut alors déterminer quelle est la norme de contrôle appropriée et l'appliquer. Vu les diverses normes de contrôle qui s'appliquent aux questions de droit et aux questions de fait, il est souvent difficile de déterminer celle qui s'applique. Dans l'arrêt *Southam*, précité, par. 39, notre Cour a expliqué comment une erreur touchant une question mixte de fait et de droit peut constituer une pure erreur de droit, assujettie à la norme de la décision correcte:

... si un décideur dit que, en vertu du critère applicable, il lui faut tenir compte de A, B, C et D, mais que, dans les faits, il ne prend en considération que A, B et C, alors le résultat est le même que s'il avait appliqué une règle de droit lui dictant de ne tenir compte que de A, B, et C. Si le bon critère lui commandait de tenir compte aussi de D, il a en fait appliqué la mauvaise règle de droit et commis, de ce fait, une erreur de droit.

Par conséquent, ce qui peut paraître une question mixte de fait et de droit peut, après plus ample examen, se révéler en réalité une pure erreur de droit.

[111] En l'absence d'une application appropriée du critère juridique aux faits de l'affaire, cette Cour pourrait à juste titre intervenir si une erreur de droit ou une erreur mixte de fait et de droit est commise. La norme de contrôle en appel est celle de la décision correcte.

[112] Avant d'examiner en détail les facteurs a) b) et f) de la liste établie dans l'arrêt *Jarvis* dont le juge des requêtes a fait mention, je dois me demander s'il existait, comme l'a dit la Cour suprême du Canada au paragraphe 93 de l'arrêt *Jarvis*, une «décision claire de procéder à une enquête criminelle».

[113] Il est clairement établi que M. Faribault soupçonnait une fraude fiscale et que l'ADRC l'avait chargé d'enquêter sur l'affaire.

[114] Faribault explained in his cross-examination the principal purpose of his investigation (A.B., at page 120, questions 72 - 74):

72. Q- In this case . . . here, it says “of suspected tax evasion”, in this case, you had suspicions that . . . that there had been tax evasion when you issued the requirements, is that correct?

A- Suspicion? Yes.

73. Q- So . . . and your primary responsibility as investigator for Special Investigations was to . . . investigate this case involving these applicants . . .

A- Yes.

74. Q- . . . for the purpose of obtaining evidence of any criminal offence, in accordance with section 7, that may have been committed, and where such evidence is found, to prepare the case for prosecution in the courts under section 239 of the Act?

A- Yes. [Emphasis added.]

[115] He admitted that, while the principal objective of his investigation was to look for evidence of tax evasion, special investigations do not always lead to such a finding and may result in a reassessment. He stated (A.B., page 132, questions 129-132):

129. Q- So your objective then . . . if I understand correctly, your main objective with respect to the applicants was to establish that they had committed tax evasion, is that right?

A- To investigate tax evasion, yes. . .

130. Q- Yes.

A- . . . it's . . .

131. Q- But obviously if that was not successful, you still had an opportunity to issue a civil assessment?

A- That's right.

132. Q- O.K. O.K. But you're not telling me that your main objective in the case here was simply to issue

[114] Lors du contre-interrogatoire, M. Faribault a expliqué le but principal de son enquête (dossier d'appel, à la page 120, questions 72 à 74):

72. Q- Dans le présent dossier [. . .] ici, on mentionne «Où l'on soupçonne qu'il y ait eu évasion fiscale», dans le présent dossier, vous aviez des soupçons qu'il y [. . .] qu'il y avait eu évasion fiscale au moment où vous avez émis les directives, c'est exact?

R- Des soupçons? Oui.

73. Q- Donc [. . .] et votre principale responsabilité comme enquêteur des enquêtes spéciales était de . . . d'enquêter dans ce cas qui occupe les requérants ici [. . .]

R- Oui.

74. Q- [. . .] dans le but de recueillir des preuves de toute infraction criminelle, conformément au paragraphe 7, qui ont pu être commises, et si de telles preuves sont recueillies, de prendre les [. . .] des dispositions en vue de porter l'affaire devant les tribunaux en vertu de l'article 239 de la loi?

R- Oui. [Non souligné dans l'original.]

[115] M. Faribault a admis que, même si l'objectif principal de son enquête était de chercher une preuve de fraude fiscale, les enquêtes spéciales ne mènent pas toujours à pareille conclusion et peuvent donner lieu à l'établissement d'une nouvelle cotisation. Voici ce qu'il a dit (dossier d'appel, à la page 132, questions 129 à 132):

129. Q- Alors, votre objectif, donc [. . .] si je comprends bien, votre objectif principal à l'égard des requérants était d'établir qu'ils aient commis une évasion fiscale, c'est ça?

R- Enquêter l'évasion fiscale, oui [. . .]

130. Q- Oui.

R- [. . .] c'est [. . .]

131. Q- Mais si évidemment, ça arrivait pas en bout de ligne, vous avez toujours l'opportunité de cotiser au civil?

R- Voilà.

132. Q- O.K. O.K. Mais vous êtes pas en train de me dire que votre objectif principal dans le dossier ici,

a tax assessment?

c'était simplement d'établir des cotisations d'impôt?

A- No. . . [Emphasis added.]

R- Non [. . .] [Non souligné dans l'original.]

[116] The following specific questions were later put to him and the following answers were given (A.B., page 145, questions 164-167):

[116] Les questions précises suivantes ont par la suite été posées à M. Faribault, qui a donné les réponses suivantes (dossier d'appel, à la page 145, questions 164 à 167):

164. Q- And in this case you mentioned earlier, you had suspicions that . . . that resulted then, in the investigation you began, but you tell us that you did . . . not yet have grounds, reasonable and probable grounds to believe that an offence of tax evasion had been committed?

164. Q- Puis dans le présent dossier, comme vous l'avez mentionné tantôt, vous entreteniez des soupçons qui ont [. . .] qui ont résulté, là, à l'enquête que vous avez amorcée, mais vous nous dites que vous ne [. . .] n'aviez pas des motifs encore, là, raisonnables et probables de croire qu'une infraction d'évasion fiscale avait été commise?

A- Yes.

R- Oui.

165. Q- So you proceeded then to . . . to apply for a search warrant?

165. Q- Donc vous avez pas procédé, là, à [. . .] à demander un mandat de perquisition?

A- No.

R- Non.

166. Q- Instead, you proceeded by issuing requirements?

166. Q- Vous avez plutôt procédé par le biais de demandes péremptoires?

A- Yes.

R- Oui.

167. Q- Under section 231.2 of the Act?

167. Q- Selon l'article 231.2 de la loi?

A- Yes. [Emphasis added.]

R- Oui. [Non souligné dans l'original.]

[117] The characterization of whether "a clear decision to pursue a criminal investigation" was made, is not to be considered with a pure criminal law perspective in mind. Quite the contrary, it flows from the nature and purpose of the Act which is essentially administrative and regulatory.

[117] Il ne faut pas considérer la question de savoir si une «décision claire de procéder à une enquête criminelle» a été prise en ayant simplement à l'esprit le droit criminel. Au contraire, cela ressort de la nature et de l'objet de la Loi, qui est essentiellement de nature administrative et réglementaire.

[118] When Faribault's statements are analyzed in context, it cannot be said, under the *Jarvis* test, that a clear decision had been made to pursue a criminal investigation. Nothing of that sort could have been decided at that stage. The directive given by CCRA to Faribault was an assignment to look principally for evidence of a penal nature. It cannot be drawn from that directive that CCRA had made the decision to pursue a criminal investigation. Such decision could not be made. CCRA had no evidence on which to base such a decision and no search warrant could have been issued to

[118] Si les déclarations de M. Faribault sont analysées dans leur contexte, on ne peut pas dire, selon le critère préconisé dans l'arrêt *Jarvis*, qu'une décision claire de procéder à une enquête criminelle avait été prise. Il aurait été impossible de prendre une telle décision à ce stade. Selon la directive que l'ADRC lui avait donnée, M. Faribault devait principalement chercher une preuve de nature pénale. On ne saurait conclure à partir de cette directive que l'ADRC avait décidé de procéder à une enquête criminelle. Une telle décision ne pouvait pas être prise. L'ADRC ne disposait

implement it.

[119] The principle applicable in income tax cases is that the Minister must be capable of exercising his broad supervisory powers whether or not he has reasonable grounds for believing that a particular taxpayer has breached the Act (*Jarvis*, at paragraph 89). Faribault's firm intent and directive did not act as shackles. No adversarial relationship had yet crystallized between the parties (*Jarvis*, at paragraph 88; *Ling*, at paragraph 30). CCRA had not yet crossed the Rubicon.

[120] The gathering of evidence, through the administrative process, could therefore legally continue. The request to produce documents, which taxpayers are required to keep under section 230 [as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 105; 1998, c. 19, s. 227] of the Act, is in order. The gathering of evidence must cease when the collaboration of the taxpayer could cause his auto-incrimination. CCRA has then the duty to warn the taxpayer of such a potential consequence. The taxpayer may in turn invoke the protection of the Charter. At that stage, either through a clear decision or *de facto*, CCRA chooses to pursue a criminal investigation. Before that stage has been reached, and when only a directive to look principally for evidence of a penal nature has been given, it cannot be said that a criminal investigation has begun. Faribault entertained suspicion. He had a clear mandate, a strong intent but no evidence whatsoever. At paragraph 90 of *Jarvis* it is said:

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.

[121] The absence of evidence is not an irrelevant consideration. It goes to the essence of the making of a

d'aucun élément de preuve justifiant pareille décision et aucun mandat de perquisition n'aurait pu être décerné pour y donner suite.

[119] Selon le principe qui s'applique dans les affaires d'impôt sur le revenu, le ministre doit être capable d'exercer ses larges pouvoirs de supervision, qu'il ait ou non des motifs raisonnables de croire qu'un certain contribuable a violé la Loi (*Jarvis*, paragraphe 89). L'intention ferme de M. Faribault et la directive n'étaient pas des entraves. Aucune relation contradictoire ne s'était cristallisée entre les parties (*Jarvis*, au paragraphe 88; *Ling*, au paragraphe 30). L'ADRC n'avait pas encore franchi le Rubicon.

[120] La collecte de la preuve, au moyen de la procédure administrative, pouvait donc légalement se poursuivre. La demande de production de documents, que les contribuables sont obligés de tenir en vertu de l'article 230 [mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 105; 1998, ch. 19, art. 227] de la Loi, est en règle. La collecte de la preuve doit cesser lorsque la collaboration du contribuable pourrait l'amener à s'incriminer. L'ADRC est alors tenue d'avertir le contribuable des conséquences possibles. Le contribuable peut de son côté invoquer la protection de la Charte. À ce stade-là, que ce soit au moyen d'une décision claire ou en fait, l'ADRC choisit de procéder à une enquête criminelle. Avant d'en arriver à ce stade, et lorsque seule une directive de chercher principalement des éléments de preuve d'une nature pénale a été donnée, on ne peut pas dire qu'une enquête criminelle a été engagée. M. Faribault avait des soupçons. Son mandat était clair; il avait de fermes intentions, mais il ne disposait d'aucun élément de preuve. Au paragraphe 90 de l'arrêt *Jarvis*, il est dit ce qui suit:

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.

[121] L'absence de preuve n'est pas une considération non pertinente. Cette considération influe sur l'essence

“clear decision to pursue a criminal investigation”. A clear decision must be distinguished from the appearance of a decision. What is the reality of a decision if the decision-maker knows from the start that he cannot implement it?

[122] It is my view that “a clear decision to pursue a criminal investigation” had not been made and could have been made at that preliminary stage. Paragraphs 88 and 93 of *Jarvis*, stand for the proposition that it is for the judge to objectively assess the nature of the inquiry and determine whether a clear decision is made to pursue the taxpayer for a criminal offence. If a clear decision is made, an analysis of the enumerated factors is not necessary. A contextual analysis of circumstances and attitudes is superfluous, because the evidence is clear. I do not understand *Jarvis* to say, however, that from a mere directive to conduct principally a penal investigation in circumstances where there is not one iota of evidence and where no search warrant can be issued, one can draw the conclusion that a decision to pursue a criminal investigation has been made.

[123] I now turn to a detailed analysis of factors (a), (b) and (f) of *Jarvis*. This will allow me to further explain my position.

(a) Did the authorities have reasonable grounds to lay charges? Does it appear from the record that a decision to proceed with a criminal investigation could have been made?

[124] Faribault, at paragraph 22 of his affidavit, made it clear that:

.. when this requirement was issued, I had no reasonable and probable grounds to believe that an offence of tax evasion had been committed by the applicant.

[125] He repeated that proposition during his testimony (A.B., at page 145).

[126] The evidence shows that at the time the requirements were issued, the authorities did not have reasonable grounds to lay charges. It is clear from the record that a decision to proceed with a criminal

de la prise d’une «décision claire de procéder à une enquête criminelle». Or, il faut faire une distinction entre une décision claire et une décision apparente. En quoi une décision est-elle réelle si le décideur sait au départ qu’il ne peut pas y donner suite?

[122] À mon avis, «une décision claire de procéder à une enquête criminelle» n’avait pas été prise et n’aurait pas pu être prise à ce stade préliminaire. Les paragraphes 88 et 93 de l’arrêt *Jarvis*, étayent la thèse selon laquelle il incombe au juge d’apprécier objectivement la nature de l’examen et de déterminer s’il est clairement décidé de poursuivre le contribuable au criminel. Si une décision claire est prise, il n’est pas nécessaire d’analyser les facteurs énumérés. Une analyse contextuelle des circonstances et des attitudes est superflue parce que la preuve est claire. Toutefois, je ne crois pas que l’arrêt *Jarvis* dise qu’à partir d’une simple directive de mener principalement une enquête pénale dans des circonstances où il n’y a pas la moindre preuve et où aucun mandat de perquisition ne peut être décerné, il est possible de conclure qu’une décision de procéder à une enquête criminelle a été prise.

[123] J’analyserai maintenant en détail les facteurs a), b) et f) de l’arrêt *Jarvis*. Cela me permettra d’expliquer plus à fond ma position.

a) Les autorités avaient-elles des motifs raisonnables de porter des accusations? Semble-t-il, au vu du dossier, que l’on aurait pu prendre la décision de procéder à une enquête criminelle?

[124] Au paragraphe 22 de son affidavit, M. Faribault a clairement dit ce qui suit:

[...] au moment de l’émission de cette demande péremptoire, je n’avais aucun motif raisonnable et probable de croire à la commission d’une infraction d’évasion fiscale par la requérante.

[125] Il a repris cette proposition dans son témoignage (dossier d’appel, à la page 145).

[126] La preuve montre qu’au moment où les demandes péremptoires ont été délivrées, les autorités n’avaient pas de motifs raisonnables de porter des accusations. Il ressort clairement du dossier qu’une

investigation could not have been made at that point.

(b) Was the general conduct of the authorities consistent with a criminal investigation?

[127] The fact that Faribault had a long experience with CCRA, that he was the sole person assigned to the inquiry directed at the corporate appellants, that he suspected that a tax evasion had occurred, that his main responsibility was to gather evidence of a criminal offence and that, if found, he was to bring the matter before the court under the penal provision of section 239 of the Act, do not lead to the conclusion that a criminal investigation is in process as these words are to be understood in an income tax context. In *Jarvis*, the Supreme Court of Canada accepted that criminal investigations and administrative audits may be conducted in parallel (paragraph 97). It said that 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 (*Jarvis*, at paragraph 89). All the more, the test cannot be set at the level of mere suspicion that an offence has occurred. Even where reasonable grounds to suspect an offence exist, it will not always be true that the inquiry has become an investigation. The Minister must be capable of exercising his broad supervisory powers whether or not he has reasonable grounds for believing a particular taxpayer has breached the Act. The existence of reasonable grounds is not a sufficient indicator that 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. Paragraphs 88 - 90 of *Jarvis* set the tests in the following manner:

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.

décision de procéder à une enquête criminelle n’aurait pas pu être prise à ce moment-là.

b) L’ensemble de la conduite des autorités donnait-elle à croire que celles-ci procédaient à une enquête criminelle?

[127] Le fait que M. Faribault avait une longue expérience au sein de l’ADRC, qu’il était la seule personne affectée à l’examen concernant les sociétés appelantes, qu’il soupçonnait une fraude fiscale, que sa principale tâche consistait à recueillir la preuve d’une infraction criminelle et que, s’il trouvait cette preuve, il devait saisir la cour de l’affaire en vertu de la disposition pénale figurant à l’article 239 de la Loi ne permet pas de conclure qu’une enquête criminelle était en cours au sens attribué à ces mots dans un contexte fiscal. Dans l’arrêt *Jarvis*, la Cour suprême du Canada a reconnu que les enquêtes criminelles et les vérifications administratives peuvent être menées parallèlement (paragraphe 97). Elle a dit que 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 (*Jarvis*, au paragraphe 89). On peut encore moins retenir comme critère le simple soupçon qu’une infraction a été commise. Même lorsqu’il existe des motifs raisonnables de soupçonner qu’une infraction a été commise, il n’est pas toujours vrai que l’examen est devenu une enquête. Le ministre doit être capable d’exercer ses larges pouvoirs de surveillance, qu’il ait ou non des motifs raisonnables de croire qu’un certain contribuable a violé la Loi. L’existence de motifs raisonnables 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. Aux paragraphes 88 à 90 de l’arrêt *Jarvis*, les critères sont énoncés comme suit:

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.

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.

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. [Emphasis added.]

[128] The Rubicon is crossed when the inquiry in question engages the adversarial relationship between the taxpayer and the state (*Jarvis*, at paragraph 88).

[129] At paragraph 97, the Court further explains in *Jarvis* that if an investigation into penal liability is subsequently commenced, the investigators can avail

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.

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. [Non souligné dans l’original.]

[128] Le Rubicon est franchi lorsque l’examen en question crée la relation contradictoire entre le contribuable et l’État (*Jarvis*, au paragraphe 88).

[129] Au paragraphe 97 de l’arrêt *Jarvis*, la Cour explique en outre que si une enquête sur la responsabilité pénale est engagée postérieurement, les enquêteurs

themselves of the information obtained pursuant to the audit powers prior to the commencement of the criminal investigation but not with respect to information obtained pursuant 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.

[130] The test set by the Supreme Court to determine when an administrative audit has become a criminal investigation is a demanding one. The evidence in the case at bar shows that the general conduct of the authorities was not consistent with a criminal investigation under the *Jarvis* test at the time the requirements were issued because the Rubicon had not and could not be crossed.

(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?

[131] Faribault's affidavit indicates that he was given the principal responsibility to gather evidence of a criminal offence and, if found, to bring the matter before the Court under the penal provision of section 239 of the Act. Faribault did not indicate, however, whether that was the only evidence sought except to say that if no evidence of a penal nature was found, he had jurisdiction to reassess and impose a penalty under section 163 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 135; Sch. VII, s. 17; c. 8, s. 26; 1995, c. 3, s. 48; 1996, c. 21, s. 43; 1997, c. 25, s. 52; 1998, c. 19, ss. 45, 189; 2000, c. 12, s. 142; c. 19, s. 49] of the Act (see A.B., at page 76, paragraphs 10 and 11, and page 119, question 68).

[132] The record does not allow a calculation that would determine if a reassessment could be done in a timely fashion since we have no evidence of the date of mailing of the various notices of assessments. It may be that the Minister would still be in time for a reassessment for the 1998 taxation year in the cases of *Les Plastiques Algar (Canada) Ltée* and *Modern Wood Fabricators*

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 se rapportent à la même période visée par l'impôt.

[130] Le critère que la Cour suprême a énoncé pour déterminer les circonstances dans lesquelles une vérification administrative est devenue une enquête criminelle est rigoureux. La preuve en l'espèce montre que la conduite générale des autorités n'était pas compatible avec une enquête criminelle selon le critère préconisé dans l'arrêt *Jarvis* au moment où les demandes péremptoires ont été délivrées parce que le Rubicon n'avait pas été franchi et ne pouvait pas être franchi.

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?

[131] L'affidavit de M. Faribault indique que celui-ci avait pour tâche principale de recueillir la preuve d'une infraction criminelle et, s'il en trouvait, de saisir la cour de l'affaire en vertu de la disposition pénale figurant à l'article 239 de la Loi. Toutefois, M. Faribault n'a pas indiqué s'il s'agissait de la seule preuve recherchée, sauf pour dire que s'il ne trouvait aucune preuve d'une nature pénale, il avait compétence pour établir une nouvelle cotisation et imposer une pénalité en vertu de l'article 163 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 135; ann. VII, art. 17; ch. 8, art. 26; 1995, ch. 3, art. 48; 1996, ch. 21, art. 43; 1997, ch. 25, art. 52; 1998, ch. 19, art. 45, 189; 2000, ch. 12, art. 142; ch. 19, art. 49] de la Loi (voir le dossier d'appel, page 76, paragraphes 10 et 11, et page 119, question 68).

[132] Le dossier ne permet pas de déterminer si une nouvelle cotisation pouvait être établie en temps opportun puisque nous ne connaissons pas la date à laquelle les divers avis de cotisation ont été envoyés par la poste. Il se peut que le délai de nouvelle cotisation ne soit pas encore expiré pour l'année d'imposition 1998 à l'égard de *Les Plastiques Algar (Canada) Ltée* et de

(M.W.F.) Inc., but one can only speculate. Faribault's mandate was however clear. He was definitely looking for evidence relevant to the appellants' penal liability. This was the principal evidence he was looking for.

[133] The statement of Faribault, mentioned in the above paragraph, read in the light of the two other relevant factors, does not detract however from the fact that CCRA did not and could not make a clear decision to cross the Rubicon when the letters were issued. The superior interest of the income tax system must therefore prevail.

[134] The fact that CCRA started the inquiry after the Rabbinical College of Montréal was cleared of the charges against it does not alter my conclusion. The Motions Judge erred by misapplying the legal tests elaborated in *Jarvis*.

VIII. Conclusion

[135] I conclude from the evidence that the Minister is still capable of exercising these broad supervisory powers given to him under subsections 231.1(1) and 231.2(1) of the Act.

[136] The requirements are valid and I need not consider the third issue raised in this appeal, namely whether the appellants' Charter rights were violated.

[137] I must stress, however, that the Motions Judge made another error in the context of his reasons for judgment. Having concluded that the predominant purpose of the inquiry had become criminal in nature, a conclusion I do not share, he nevertheless concluded in the end that the requirements directed at the corporate appellants were valid under the Charter. That, he could not do.

[138] In *Jarvis*, Iacobucci and Major JJ. stated at paragraph 78 that by their express terms, both subsections 231.1(1) and 231.2(2) of the Act are available "for any purpose related to the administration

Modern Wood Fabricators (M.W.F.) Inc., mais sur ce point on peut uniquement faire des conjectures. Toutefois, le mandat de M. Faribault était clair. Il cherchait nettement une preuve pertinente quant à la responsabilité pénale des appelantes. C'était la principale preuve qu'il cherchait.

[133] La déclaration de M. Faribault, dont il est ci-dessus fait mention, interprétée à la lumière des deux autres facteurs pertinents, ne change toutefois rien au fait que l'ADRC n'a pas pris de décision claire et ne pouvait pas prendre une décision claire de franchir le Rubicon au moment où les lettres ont été envoyées. L'intérêt supérieur du système fiscal doit donc l'emporter.

[134] Le fait que l'ADRC a commencé l'examen après que le Collège rabbinique de Montréal eut été blanchi des accusations portées contre lui ne change rien à ma conclusion. Le juge des requêtes a commis une erreur en appliquant d'une façon erronée les critères juridiques élaborés dans l'arrêt *Jarvis*.

VIII. Conclusion

[135] Je conclus, en me fondant sur la preuve, que le ministre est encore en mesure d'exercer les larges pouvoirs de supervision qui lui sont conférés aux paragraphes 231.1(1) et 231.2(1) de la Loi.

[136] Les demandes péremptoires sont valides et je n'ai pas à examiner la troisième question soulevée dans cet appel, à savoir s'il a été porté atteinte aux droits reconnus aux appelantes par la Charte.

[137] Toutefois, je dois souligner que le juge des requêtes a commis une autre erreur dans ses motifs de jugement. Après avoir conclu que l'objet prédominant de l'examen était désormais de nature criminelle, conclusion que je ne partage pas, il a néanmoins en fin de compte conclu que les demandes péremptoires adressées aux sociétés appelantes étaient valides en vertu de la Charte. Or, il ne pouvait pas le faire.

[138] Dans l'arrêt *Jarvis*, les juges Iacobucci et Major ont dit, au paragraphe 78, que comme ils le prévoient expressément, les paragraphes 231.1(1) et 231.2(2) de la Loi sont destinés à être utilisés «pour l'application et

or enforcement” or, in French, “*pour l’application et l’exécution*” of the Act. And that although these terms are, at first glance, extremely broad, they do not include the prosecution of section 239 offences. At paragraph 88, they observed that “where the predominant purpose of a particular inquiry is the determination of penal liability, CCRA officials must relinquish the authority to use the inspection and requirement powers under ss. 231.1(1) and 231.2(1)” of the Act. Search warrants under section 231.3 of the Act or section 487 of the *Criminal Code* [R.S.C., 1985, c. C-46] are then required (paragraph 83).

[139] Having found that a criminal investigation had begun, a conclusion, I repeat, I do not share, the Motions Judge could not have concluded to the validity of the requirements under the Charter. As a matter of statutory construction, search warrants would have been required if such a situation had arisen.

IX. Disposition

[140] For the above reasons, I would dismiss this appeal with costs.

l’exécution» ou, en anglais, «*for any purpose related to the administration or enforcement*» de la Loi et que, bien que ces expressions soient à première vue extrêmement générales, elles n’incluent pas la poursuite des infractions prévues à l’article 239. Au paragraphe 88, les juges ont fait remarquer que «lorsqu’un examen dans un cas particulier a pour objet prédominant d’établir la responsabilité pénale du contribuable, les fonctionnaires de l’ADRC doivent renoncer à leur faculté d’utiliser les pouvoirs d’inspection et de demande péremptoire que leur confèrent les paragraphes 231.1(1) et 231.2(1)» de la Loi. Les mandats de perquisition dont il est question à l’article 231.3 de la Loi et à l’article 487 du *Code criminel* [L.R.C. (1985), ch. C-46] sont ensuite nécessaires (paragraphe 83).

[139] Puisqu’il a conclu qu’une enquête criminelle avait été engagée, conclusion que je ne partage pas comme je l’ai déjà dit, le juge des requêtes n’aurait pas pu conclure à la validité des demandes péremptoires en vertu de la Charte. Sur le plan de l’interprétation législative, des mandats de perquisition auraient été nécessaires en pareil cas.

IX. Dispositif

[140] Pour les motifs susmentionnés, je rejette l’appel avec dépens.