

A-25-99

Her Majesty the Queen and the Minister of National Revenue (*Appellants*)

v.

George William Harris, on his own behalf and on behalf of a class of plaintiffs comprised of all individuals and others required to file returns pursuant to section 150 of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 as amended, excepting those filers as described in paragraph 2 of this Claim (*Respondent*)

INDEXED AS: *HARRIS v. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Létourneau, Robertson and Sexton, J.J.A.—Ottawa, March 9 and June 2, 2000.

Income tax — Taxpayer bringing class action alleging MNR acted illegally in according taxpayer preferential treatment by advance tax ruling — In moving to strike, MNR arguing no cause of action as no one may challenge another's tax treatment — MNR's public opinion conflicting with non-public rulings — Auditor General issuing strongly-worded report critical of MNR's conduct herein — Action seeking declaration MNR having duty to use all statutory measures to collect any tax payable — Relief sought much more than mere interpretation of ITA — Bad faith administration alleged — Unlike IRC in U.K., Revenue Canada lacking broad discretionary power to make deals with taxpayers — MNR must follow ITA absolutely — Not plain and obvious action cannot succeed — Not plain and obvious MNR owes no fiduciary duty to taxpayers — Allegation of preferential treatment of certain taxpayers raising issue of limits of statutory authority — Public interest standing granted as no other effective manner for bringing issue before Court — Any concerns about taxpayer confidentiality matter for case management or trial judge.

Practice — Pleadings — Motion to strike — Appeal from F.C.T.D. decision setting aside Prothonotary's decision granting motion to strike statement of claim — Taxpayer alleging MNR acted illegally by providing preferential

A-25-99

Sa Majesté la Reine et le ministre du Revenu national (*appelants*)

c.

George William Harris, pour son propre compte et pour le compte d'une catégorie de demandeurs composée des particuliers et autres personnes qui sont tenus de produire des déclarations conformément à l'article 150 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, dans sa forme modifiée, à l'exception des personnes visées au paragraphe 2 de la présente demande (*intimé*)

RÉPERTORIÉ: *HARRIS c. CANADA (C.A.)*

Cour d'appel, juges Létourneau, Robertson et Sexton, J.C.A.—Ottawa, 9 mars et 2 juin 2000.

Impôt sur le revenu — Un contribuable a exercé un recours collectif alléguant que le MRN avait agi illégalement en accordant un traitement préférentiel à un contribuable dans une décision anticipée — Le MRN a demandé la radiation de l'action pour absence de cause d'action car personne n'est recevable à contester le traitement fiscal accordé à un autre contribuable — L'opinion que le MRN avait rendue publique contredisait les décisions non publiques — Le vérificateur général a sévèrement critiqué la conduite du MRN dans un rapport — L'action vise le prononcé d'un jugement déclaratoire portant que le MRN est tenu de prendre toutes les mesures possibles en vertu de la Loi pour percevoir tout impôt exigible — L'intimé demandait beaucoup plus qu'une simple interprétation de la LIR — Il a allégué la mauvaise foi dans l'administration — Contrairement aux IRC du Royaume-Uni, Revenu Canada n'a pas un pouvoir discrétionnaire étendu de conclure des ententes avec les contribuables — Il doit observer la LIR de manière absolue — Il n'est pas évident et manifeste que l'action est vouée à l'échec — Ni que le MRN n'a pas d'obligation fiduciaire envers les contribuables — L'allégation relative au traitement préférentiel accordé à certains contribuables met en cause la question des limites de pouvoirs légaux — La qualité pour agir dans l'intérêt public est reconnue car il n'existe pas d'autre manière raisonnable et efficace de soumettre la question à la Cour — Les questions relatives à la confidentialité sont laissées à l'appréciation du juge chargé de la gestion de l'instance ou du juge de première instance.

Pratique — Actes de procédure — Requête en radiation — Appel d'une décision de la C.F. 1^{re} inst., infirmant la décision du protonotaire d'accueillir la requête en radiation de déclaration — Le contribuable allègue que le MRN a agi

treatment to some taxpayers in issuing advance tax ruling — MNR moving to strike out statement of claim as disclosing no cause of action — Test on motion to strike whether plain and obvious action cannot succeed — Statement of claim based on Auditor General's report — Taxpayer seeking declaration MNR obliged to use all available measures under Act to collect tax due, owing — Not mere question of administrative interpretation — Not plain and obvious MNR owes no fiduciary obligations to taxpayers — Not plain and obvious statement of claim discloses no cause of action.

Practice — Parties — Standing — Whether taxpayer had public interest standing in alleging maladministration of Income Tax Act by MNR — Issue raising question of limits of statutory authority — Court may exercise discretion to recognize public interest standing where strong public interest issues arise — Case law on public interest standing reviewed — Statement of claim raising justiciable issue — Issues raised by taxpayer serious — Latter having genuine interest in issues raised — No other reasonable, effective manner in which issue could be brought before Court — Taxpayer not merely seeking to obtain interpretation of particular provision of Act — Public interest standing granted.

This was an appeal from a Trial Division decision allowing an appeal from a decision by the Associate Senior Prothonotary striking out a statement of claim for failure to disclose a cause of action and for lack of standing. Revenue Canada permits taxpayers to request advance income tax rulings where they want to know how specific provisions of the *Income Tax Act* will be applied to proposed transactions. In 1985 and 1991, Revenue Canada made non-public rulings with the implicit assumption that Canadian residents could hold taxable Canadian property, and that a deemed disposition and corresponding tax liability would not occur when such taxable Canadian property was transferred out of Canada. By contrast, a public opinion released by Revenue Canada in 1985 directly contradicted those conclusions. In response to the 1991 ruling, the Auditor General issued a strongly worded report criticizing the ruling itself, the seeming covertness and the lack of documentation associated with the way in which it was made. The respondent, who is a taxpayer, issued a statement of claim, alleging that Revenue Canada acted illegally or for ulterior motives by providing preferential treatment to a taxpayer in issuing an advance tax ruling in 1991. Revenue Canada moved to strike out the statement of claim on the basis that it

illégalement en accordant un traitement préférentiel à certains contribuables dans des décisions anticipées — Le MRN demande la radiation de la déclaration parce qu'elle ne révèle aucune cause d'action — Le critère applicable à la requête en radiation consiste à se demander s'il est évident et manifeste que l'action est vouée à l'échec — La déclaration s'appuyait sur un rapport du vérificateur général — Le contribuable demande le prononcé d'un jugement déclaratoire portant que le MRN est tenu de prendre toutes les mesures possibles en vertu de la Loi pour percevoir tout impôt exigible — Il ne s'agit pas d'une simple question d'interprétation administrative — Il n'est pas évident et manifeste que le MRN n'a pas d'obligation fiduciaire envers les contribuables — Il n'est pas évident et manifeste que la déclaration ne révèle aucune cause d'action.

Pratique — Parties — Qualité pour agir — Le contribuable avait-il qualité pour agir dans l'intérêt public en alléguant la mauvaise administration de la LIR par le MRN? — La question met en cause les limites des pouvoirs légaux — La Cour peut exercer son pouvoir discrétionnaire de reconnaître la qualité pour agir dans l'intérêt public lorsque d'importantes questions d'intérêt général sont soulevées — Examen de la jurisprudence en matière de qualité pour agir dans l'intérêt public — La déclaration soulève une question contentieuse — Les questions soulevées par le contribuable sont sérieuses — Celui-ci a un intérêt véritable dans les questions soulevées — Il n'existe pas d'autre manière raisonnable et efficace de soumettre la question à la Cour — Le contribuable ne cherche pas simplement à obtenir l'interprétation d'une disposition particulière de la Loi — La Cour lui reconnaît la qualité pour agir dans l'intérêt public.

Il s'agit de l'appel formé à l'encontre de la décision de la Section de première instance accueillant l'appel interjeté contre la décision du protonotaire-chef adjoint de radier la déclaration pour absence de cause d'action et de qualité pour agir. Revenu Canada permet aux contribuables de demander des décisions anticipées lorsqu'ils désirent savoir comment des dispositions particulières de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'appliqueront à des opérations projetées. En 1985 et en 1991, Revenu Canada a rendu des décisions qui n'ont pas été rendues publiques, lesquelles tenaient implicitement pour acquis que des résidents canadiens pouvaient détenir des biens canadiens imposables et que le transfert de ces biens hors du Canada ne créerait pas une présomption de disposition et une obligation fiscale en découlant. Par contre, Revenu Canada a rendu publique, en 1985, une opinion qui contredisait carrément ces conclusions. Réagissant à la décision de 1991, le vérificateur général a sévèrement critiqué, dans un rapport, la décision elle-même, le secret dont elle semblait entourée et l'absence de documents concernant le processus décisionnel suivi. L'intimé, qui est un contribuable, a déposé une déclaration alléguant que Revenu Canada avait agi illégalement ou pour un motif inavoué en accordant un traitement préférentiel à un contri-

disclosed no cause of action as no one is permitted to challenge another's income tax treatment and as the respondent lacked public interest standing. Two issues were raised on appeal: (1) whether the statement of claim described a reasonable cause of action arising out of the respondent's allegations, and (2) whether the respondent had public interest standing to seek declaratory relief in alleging maladministration of the *Income Tax Act* by Revenue Canada.

Held, the appeal should be dismissed.

(1) The test to determine whether a motion to strike should be granted is whether it is plain and obvious that the plaintiff's statement of claim discloses no reasonable cause of action. The respondent's statement of claim largely relied on the facts and conclusions contained in the Auditor General's report of May 1996. It sought a declaration that the Minister is obliged to use all available measures under the Act to collect any tax properly due and owing. His allegation of maladministration and ulterior motives is akin to the obligation that public officials act in "good faith" when carrying out statutory duties. On the other hand, the Attorney General submitted that no one is permitted to challenge another's income tax treatment and that the only person who may complain of the tax treatment afforded by a taxing authority is the taxpayer subject to that treatment. Contrary to Britain's Inland Revenue Commissioners, Revenue Canada is not vested with considerable discretion in the exercise of its powers. The Minister of National Revenue and his employees are required to follow the *Income Tax Act* absolutely, just as taxpayers are required to obey it as it stands. The Minister is limited to making decisions based solely on considerations arising from the Act itself. He cannot award preferential treatment to some taxpayers for ulterior motives or make covert deals. The allegations made in the statement of claim, supported in large measure by the Auditor General's report, take the respondent's claim outside the ambit of a mere question of administrative interpretation. The cases relied upon by the Attorney General did not demonstrate that it is plain and obvious that the respondent's statement of claim disclosed no cause of action. Considering that the material facts in the respondent's statement of claim are not "allegations based on assumptions and speculations", but are supported by the Auditor General's report, it is not plain and obvious that the respondent's action cannot succeed. Likewise, it is not plain and obvious that the Minister owes no fiduciary obligations to taxpayers.

(2) The Supreme Court of Canada has established the conditions under which a public interest plaintiff could challenge legislation on constitutional grounds, those conditions being a serious issue as to the invalidity of

buable dans sa décision anticipée de 1991. Revenu Canada a présenté une requête en radiation en faisant valoir que la déclaration ne révélait aucune cause d'action puisque personne n'est recevable à contester le traitement fiscal d'un autre contribuable et que l'intimé n'avait pas qualité pour agir dans l'intérêt public. Deux questions ont été soulevées en appel: 1) la déclaration révèle-t-elle une cause d'action raisonnable découlant des allégations de l'intimé? 2) l'intimé avait-il qualité pour demander, dans l'intérêt public, un jugement déclaratoire en alléguant la mauvaise administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu* par Revenu Canada?

Arrêt: l'appel doit être rejeté.

1) Le critère applicable en matière de requête en radiation consiste à se demander s'il est évident et manifeste que la déclaration ne révèle aucune cause d'action raisonnable. La déclaration de l'intimé s'inspire largement des faits et conclusions exposés dans le rapport du vérificateur général déposé en mai 1996. Il a conclu à un jugement déclarant que le ministre est tenu de prendre toutes les mesures possibles en vertu de la Loi pour percevoir tout impôt qui est à juste titre exigible. Ses allégations de mauvaise administration et de motif inavoué ressemblent à l'obligation des fonctionnaires de s'acquitter avec «bonne foi» des charges que la loi leur impose. Le procureur général a quant à lui soutenu que nul n'est recevable à contester le traitement fiscal accordé à un autre contribuable, car seul le contribuable touché peut contester une mesure fiscale. Contrairement aux Inland Revenue Commissioners britanniques, Revenu Canada ne jouit pas d'une grande latitude dans l'exercice de ses pouvoirs. Le ministre du Revenu national et ses employés sont tenus de suivre la *Loi de l'impôt sur le revenu* d'une manière absolue tout comme les contribuables sont obligés d'y obéir telle qu'elle est. Le ministre doit rendre ses décisions en se fondant uniquement sur des considérations tirées de la Loi elle-même. Il ne peut accorder un traitement préférentiel à un contribuable pour un motif inavoué ni conclure une entente secrète. Les allégations contenues dans la déclaration, étayées en grande partie par le rapport du vérificateur général, font sortir la demande de l'intimé du champ des questions de simple interprétation administrative. La jurisprudence invoquée par le procureur général n'établit pas qu'il est évident et manifeste que la déclaration de l'intimé ne révèle aucune cause d'action. Si l'on considère que les faits essentiels exposés dans la déclaration ne sont pas des «allégations fondées sur des suppositions et des conjectures», mais qu'elles reposent sur le rapport du vérificateur général, il n'est pas évident et manifeste que l'action de l'intimé soit vouée à l'échec. De la même façon, il n'est pas non plus évident et manifeste que le ministre n'assume pas d'obligation fiduciaire envers les contribuables.

2) La Cour suprême du Canada a établi les conditions auxquelles un demandeur est recevable à contester la constitutionnalité d'un texte de loi dans l'intérêt public, savoir que la question de la validité de la loi se pose

legislation, a genuine interest and the absence of other reasonable and effective means of bringing to bring the issue before the court. The Court has also ruled that these principles ought to be extended to a non-constitutional challenge to ensure the maintenance of respect for the limits of administrative authority. The respondent alleged that Revenue Canada has afforded preferential treatment to certain taxpayers, which raised a question of the limits of statutory authority. A court may exercise its discretion to recognize public interest standing where strong public interest issues arise. If Revenue Canada concludes compromise agreements or covert deals or provides preferential treatment to certain taxpayers without statutory authority, public interest standing may be granted to challenge the tax treatment that it affords to taxpayers who benefit from those actions. The respondent's statement of claim raised a justiciable issue, a question of potential violation of the Act that a court may assess by reference to the Minister's duty to follow the Act "absolutely". The issues raised by the respondent were serious as he alleged that Revenue Canada acted for ulterior motives with a view to favouring particular taxpayers. Moreover, as a taxpayer and member of an organization that seeks to ensure the fair administration of the taxation system, he had a genuine interest in the issues he raised. Finally, there was no other reasonable and effective manner in which the issue could be brought before a court. For all these reasons, the respondent should be granted public interest standing. It should be noted that respondent was not merely seeking the Court's legal opinion on the interpretation of a statutory provision. Furthermore, a mere *bona fide* change of position on interpretation of a statute would be insufficient to constitute a cause of action and to recognize public interest standing.

A concern was raised by the Attorney General that, were this action permitted to go forward, this would result in a breach of confidentiality, contrary to section 241 of the Act. But that protection does not apply in respect of legal proceedings relating to enforcement of the Act. In any event, such concerns ought to be left to the case management or trial judge. The *Federal Court Rules, 1998*, adequately address confidentiality concerns.

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].

Canadian Environmental Assessment Act, S.C. 1992, c. 37.

sérieusement, que le demandeur ait un intérêt véritable et qu'il n'y ait pas d'autre manière raisonnable et efficace de soumettre la question à la Cour. La Cour a également statué qu'il convenait d'étendre l'application de ces principes hors du champ des contestations fondées sur la Constitution pour assurer le respect des limites de l'autorité administrative. L'intimé allègue que Revenu Canada a accordé un traitement préférentiel à certains contribuables, ce qui met en cause la question du respect des limites des pouvoirs législatifs. Un tribunal peut exercer son pouvoir discrétionnaire de reconnaître à quelqu'un la qualité pour agir dans l'intérêt public lorsque d'importantes questions d'intérêt général sont soulevées. Si Revenu Canada conclut un compromis ou une entente secrète ou accorde un traitement préférentiel à certains contribuables sans y être autorisé par la loi, il est possible de reconnaître la qualité pour agir dans l'intérêt public à qui conteste les avantages fiscaux accordés. La déclaration de l'intimé soulève une question contentieuse mettant en cause une contravention possible à la Loi, qu'un tribunal peut examiner à la lumière de l'obligation du ministre d'obéir «de façon absolue» à la Loi. Les questions soulevées par l'intimé sont sérieuses; il affirme que Revenu Canada a agi pour un motif inavoué dans le but de favoriser des contribuables particuliers. De plus, en sa qualité de contribuable et de membre d'un organisme veillant à la bonne administration du régime fiscal, l'intimé a un intérêt véritable dans les questions qu'il soulève. Enfin, il n'y a pas d'autre manière raisonnable et efficace de soumettre la question à la justice. Pour tous ces motifs, il convient de reconnaître à l'intimé la qualité pour agir dans l'intérêt public. Il faut signaler que l'intimé ne voulait pas simplement obtenir l'avis juridique de la Cour sur l'interprétation d'une disposition législative. En outre, un simple changement de position de bonne foi quant à l'interprétation d'une loi n'aurait pas constitué en soi une cause d'action suffisante et n'aurait pas permis de reconnaître à l'intimé la qualité pour agir dans l'intérêt public.

Le procureur général a dit craindre que, si la Cour permettait que la présente action se poursuive, il s'ensuivrait une atteinte à la confidentialité, ce qui contreviendrait à l'article 241 de la Loi. Toutefois, cette protection ne s'applique pas aux procédures judiciaires ayant trait à l'application ou à l'exécution de la Loi. Quoi qu'il en soit, ces craintes doivent être laissées à l'appréciation du juge chargé de la gestion de l'instance ou du juge de première instance. Les *Règles de la Cour fédérale (1998)* permettent de régler les questions de confidentialité.

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].

Loi canadienne sur l'évaluation environnementale, L.C. 1992, ch. 37.

Customs Tariff, R.S.C., 1985 (3rd Supp.), c. 41.
Federal Court Rules, C.R.C., c. 663, R. 419.
Federal Court Rules, 1998, SOR/98-106, rr. 29(2), 151, 152(2)(b), 177.
Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 48(1) (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 9; 1979, c. 5, s. 13; 1984, c. 1, s. 18; c. 45, s. 13).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 107(5) (as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 43), 241 (as am. *idem*, s. 137), 245(2).

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.) ch. 1, art. 107(5) (mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 43), 241 (mod. *idem*, art. 137), 245(2).
Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 48(1) (mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 9; 1979, ch. 5, art. 13; 1984, ch. 1, art. 18; ch. 45, art. 13).
Règles de la Cour fédérale, C.R.C., ch. 663, Règle 419.
Règles de la Cour fédérale (1998), DORS/98-106, règles 29(2), 151, 152(2)(b), 177.
Tarif des douanes, L.R.C. (1985) (3^e suppl.), ch. 41.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Hunt v. Carey Canada Inc., [1990] 2 S.C.R. 959; (1990), 74 D.L.R. (4th) 321; [1990] 6 W.W.R. 385; 49 B.C.L.R. (2d) 273; 4 C.C.L.T. (2d) 1; 43 C.P.C. (2d) 105; 117 N.R. 321; *Operation Dismantle Inc. et al. v. The Queen et al.*, [1985] 1 S.C.R. 441; (1985), 18 D.L.R. (4th) 481; 12 Admin. L.R. 16; 13 C.R.R. 287; 59 N.R. 1; *Nova Ban-Corp Ltd. v. Tottrup*, [1990] 1 F.C. 288; [1989] 2 C.T.C. 304; (1989), 32 F.T.R. 34; 89 DTC 5489 (T.D.); *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] S.C.R. 121; (1959), 16 D.L.R. (2d) 689; *Ludmer v. Canada*, [1995] 2 F.C. 3; [1996] 3 C.T.C. 74; (1994), 95 DTC 5035 (Fr.); 95 DTC 5311 (Eng.); 182 N.R. 125 (C.A.); leave to appeal to S.C.C. refused [1995] 4 S.C.R. vii; *Finlay v. Canada (Minister of Finance)*, [1986] 2 S.C.R. 607; (1986), 33 D.L.R. (4th) 321; [1987] 1 W.W.R. 603; 23 Admin. L.R. 197; 17 C.P.C. (2d) 289; 71 N.R. 338; *Greater Victoria Concerned Citizens Assn. v. Provincial Capital Commission* (1990), 46 Admin. L.R. 74 (B.C.S.C.); *Union of Nor. Wkrs. v. N.W.T. (Min. of Safety & Pub. Services)*, [1991] N.W.T.R. 103; (1991), 49 Admin. L.R. 280 (S.C.); *Sierra Club of Canada v. Canada (Minister of Finance)*, [1999] 2 F.C. 211; (1998), 13 Admin. L.R. (3d) 280 (T.D.).

DISTINGUISHED:

Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd, [1981] 2 All ER 93 (H.L.); *Rothmans of Pall Mall Canada Limited v. Minister of National Revenue (No. 1)*, [1976] 2 F.C. 500; (1976), 67 D.L.R. (3d) 505; [1976] C.T.C. 339; 10 N.R. 153 (C.A.).

CONSIDERED:

Canadian Council of Churches v. Canada (Minister of Employment and Immigration), [1992] 1 S.C.R. 236; (1992), 88 D.L.R. (4th) 193; 2 Admin. L.R. (2d) 229; 5 C.P.C. (3d) 20; 8 C.R.R. (2d) 145; 16 Imm. L.R. (2d) 161; 132 N.R. 241; *Longley v. Minister of National*

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Hunt c. Carey Canada Inc., [1990] 2 R.C.S. 959; (1990), 74 D.L.R. (4th) 321; [1990] 6 W.W.R. 385; 49 B.C.L.R. (2d) 273; 4 C.C.L.T. (2d) 1; 43 C.P.C. (2d) 105; 117 N.R. 321; *Operation Dismantle Inc. et autres c. La Reine et autres*, [1985] 1 R.C.S. 441; (1985), 18 D.L.R. (4th) 481; 12 Admin. L.R. 16; 13 C.R.R. 287; 59 N.R. 1; *Nova Ban-Corp Ltd. c. Tottrup*, [1990] 1 C.F. 288; [1989] 2 C.T.C. 304; (1989), 32 F.T.R. 34; 89 DTC 5489 (T.D.); *Roncarelli v. Duplessis*, [1959] S.C.R. 121; (1959), 16 D.L.R. (2d) 689; *Ludmer c. Canada*, [1995] 2 C.F. 3; [1996] 3 C.T.C. 74; (1994), 95 DTC 5035 (Fr.); 95 DTC 5311 (Ang.); 182 N.R. 125 (C.A.); demande d'autorisation de pourvoi devant la C.S.C. refusée, [1995] 4 S.C.R. vii; *Finlay c. Canada (Ministre des Finances)*, [1986] 2 R.C.S. 607; (1986), 33 D.L.R. (4th) 321; [1987] 1 W.W.R. 603; 23 Admin. L.R. 197; 17 C.P.C. (2d) 289; 71 N.R. 338; *Greater Victoria Concerned Citizens Assn. v. Provincial Capital Commission* (1990), 46 Admin. L.R. 74 (C.S.C.-B.); *Union of Nor. Wkrs. v. N.W.T. (Min. of Safety & Pub. Services)*, [1991] N.W.T.R. 103; (1991), 49 Admin. L.R. 280 (C.S.); *Sierra Club du Canada c. Canada (Ministre des Finances)*, [1999] 2 C.F. 211; (1998), 13 Admin. L.R. (3d) 280 (T.D.).

DISTINCTION FAITE D'AVEC:

Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd, [1981] 2 All ER 93 (H.L.); *La compagnie Rothmans de Pall Mall Canada Limitée c. Le ministre du Revenu national (N° 1)*, [1976] 2 C.F. 500; (1976), 67 D.L.R. (3d) 505; [1976] C.T.C. 339; 10 N.R. 153 (C.A.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Conseil canadien des Églises c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration), [1992] 1 R.C.S. 236; (1992), 88 D.L.R. (4th) 193; 2 Admin. L.R. (2d) 229; 5 C.P.C. (3d) 20; 8 C.R.R. (2d) 145; 16 Imm. L.R. (2d) 161; 132 N.R. 241; *Longley v. Minister of National*

Revenue (1992), 66 B.C.L.R. (2d) 238; 6 C.P.C. (3d) 230; 26 W.A.C. 22 (C.A.); *Galway v. Minister of National Revenue*, [1974] 1 F.C. 600; [1974] C.T.C. 454; (1974), 74 DTC 6355; 2 N.R. 317 (C.A.); *Cohen (N) v The Queen*, [1980] CTC 318; (1980), 80 DTC 6250 (F.C.A.); *Guerin et al. v. The Queen et al.*, [1984] 2 S.C.R. 335; (1984), 13 D.L.R. (4th) 321; [1984] 6 W.W.R. 481; 59 B.C.L.R. 301; [1985] 1 C.N.L.R. 120; 20 E.T.R. 6; 55 N.R. 161; 36 R.P.R. 1; *Bromley London BC v Greater London Council*, [1982] 1 All ER 129 (H.L.); *Roberts v. Hopwood*, [1925] A.C. 578 (H.L.); *Minister of Justice of Canada et al. v. Borowski*, [1981] 2 S.C.R. 575; (1981), 130 D.L.R. (3d) 588; [1982] 1 W.W.R. 97; 12 Sask. R. 420; 64 C.C.C. (2d) 97; 24 C.P.C. 62; 24 C.R. (3d) 352; 39 N.R. 331; *Distribution Canada Inc. v. M.N.R.*, [1993] 2 F.C. 26; (1993), 99 D.L.R. (4th) 440; 10 Admin. L.R. (2d) 44; 149 N.R. 152 (C.A.).

REFERRED TO:

Web Offset Publications Ltd. v. Vickery (1999), 43 O.R. (3d) 802; 123 O.A.C. 235 (C.A.); *Harris, G.W. v. The Queen et al.* (1997), 98 DTC 6072 (F.C.T.D.); *Karavos v. Toronto & Gillies*, [1948] 3 D.L.R. 294; [1948] O.W.N. 17 (C.A.); *Longley v. M.N.R.* (1999), 176 D.L.R. (4th) 445; [1999] 11 W.W.R. 502; 66 B.C.L.R. (3d) 133; 99 DTC 5549 (B.C.S.C.); *Lac Minerals Ltd. v. International Corona Resources Ltd.*, [1989] 2 S.C.R. 574; (1989), 69 O.R. (2d) 287; 61 D.L.R. (4th) 14; 26 C.P.R. (3d) 97; *Thorson v. Attorney General of Canada et al.*, [1975] 1 S.C.R. 138; (1974), 43 D.L.R. (3d) 1; 1 N.R. 225; *Nova Scotia Board of Censors v. McNeil*, [1976] 2 S.C.R. 265; (1975), 12 N.S.R. (2d) 85; 55 D.L.R. (3d) 632; 32 C.R.N.S. 376; 5 N.R. 43.

AUTHORS CITED

Canada. Office of the Auditor General. *Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons*. Foreward and Main Points, Chapter 1 "Other Audit Observations". Ottawa: Minister of Public Works and Government Services Canada, May 1996.

Canada. Parliament. House of Commons. Standing Committee on Finance. *Taxable Canadian Property: Third Report of the Standing Committee on Finance*. Ottawa: House of Commons, 1996.

Revenue Canada. *Information Circular 70-6R2*. Ottawa: Revenue Canada, September 28, 1990.

APPEAL from a Trial Division decision ([1999] 2 F.C. 392; (1998), 99 DTC 5018; 161 F.T.R. 288) allowing an appeal from a decision by the Associate Senior Prothonotary striking out a statement of claim

Revenue (1992), 66 B.C.L.R. (2d) 238; 6 C.P.C. (3d) 230; 26 W.A.C. 22 (C.A.); *Galway c. Le ministre du Revenu national*, [1974] 1 C.F. 600; [1974] C.T.C. 454; (1974), 74 DTC 6355; 2 N.R. 317 (C.A.); *Cohen (N) c La Reine*, [1980] CTC 318; (1980), 80 DTC 6250 (C.A.F.); *Guerin et autres c. La Reine et autre*, [1984] 2 R.C.S. 335; (1984), 13 D.L.R. (4th) 321; [1984] 6 W.W.R. 481; 59 B.C.L.R. 301; [1985] 1 C.N.L.R. 120; 20 E.T.R. 6; 55 N.R. 161; 36 R.P.R. 1; *Bromley London BC v Greater London Council*, [1982] 1 All ER 129 (H.L.); *Roberts v. Hopwood*, [1925] A.C. 578 (H.L.); *Ministre de la Justice du Canada et autre c. Borowski*, [1981] 2 R.C.S. 575; (1981), 130 D.L.R. (3d) 588; [1982] 1 W.W.R. 97; 12 Sask. R. 420; 64 C.C.C. (2d) 97; 24 C.P.C. 62; 24 C.R. (3d) 352; 39 N.R. 331; *Distribution Canada Inc. c. M.R.N.*, [1993] 2 C.F. 26; (1993), 99 D.L.R. (4th) 440; 10 Admin. L.R. (2d) 44; 149 N.R. 152 (C.A.).

DÉCISIONS CITÉES:

Web Offset Publications Ltd. v. Vickery (1999), 43 O.R. (3d) 802; 123 O.A.C. 235 (C.A.); *Harris, G.W. c. La Reine et al.* (1997), 98 DTC 6072 (C.F. 1^{re} inst.); *Karavos v. Toronto & Gillies*, [1948] 3 D.L.R. 294; [1948] O.W.N. 17 (C.A.); *Longley v. M.N.R.* (1999), 176 D.L.R. (4th) 445; [1999] 11 W.W.R. 502; 66 B.C.L.R. (3d) 133; 99 DTC 5549 (C.S.C.-B.); *Lac Minerals Ltd. c. International Corona Resources Ltd.*, [1989] 2 R.C.S. 574; (1989), 69 O.R. (2d) 287; 61 D.L.R. (4th) 14; 26 C.P.R. (3d) 97; *Thorson c. Procureur général du Canada et autres*, [1975] 1 R.C.S. 138; (1974), 43 D.L.R. (3d) 1; 1 N.R. 225; *Nova Scotia Board of Censors c. McNeil*, [1976] 2 R.C.S. 265; (1975), 12 N.S.R. (2d) 85; 55 D.L.R. (3d) 632; 32 C.R.N.S. 376; 5 N.R. 43.

DOCTRINE

Canada. Bureau du vérificateur général. *Rapport du vérificateur général du Canada à la Chambre des communes*. Avant-propos et Points saillants, chapitre 1 «Autres observations et vérification». Ottawa: Ministre des Travaux publics et des Services gouvernementaux Canada, mai 1996.

Canada. Parlement. Chambre des communes. Comité permanent des finances. *Biens canadiens imposables: troisième rapport du Comité permanent des finances*. Ottawa: Chambre des communes, 1996.

Revenu Canada. *Circulaire d'information 70-6R2*. Ottawa: Revenu Canada, 28 septembre 1990.

APPEL d'une décision de la Section de première instance ([1999] 2 C.F. 392; (1998), 99 DTC 5018; 161 F.T.R. 288) accueillant l'appel interjeté à l'encontre de la décision du protonotaire-chef adjoint de

for failure to disclose a reasonable cause of action and for lack of standing. Appeal dismissed.

radier la déclaration pour absence de cause raisonnable d'action et pour absence de qualité pour agir. Appel rejeté.

APPEARANCES:

Larry R. Olsen and Sandra E. Phillips for appellants.
Arne Peltz and Neil Brooks for respondent.

ONT COMPARU:

Larry R. Olsen et Sandra E. Phillips pour les appelants.
Arne Peltz et Neil Brooks pour l'intimé.

SOLICITORS OF RECORD:

Deputy Attorney General of Canada for appellants.
Public Interest Law Centre, Winnipeg, for respondent.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Le sous-procureur général du Canada pour les appelants.
Public Interest Law Centre, Winnipeg, 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 rendus par

SEXTON J.A.:

LE JUGE SEXTON, J.C.A.:

INTRODUCTION

INTRODUCTION

[1] Mr. Harris issued a statement of claim, alleging that the Ministry of National Revenue acted illegally or improperly or for ulterior motives by providing preferential treatment to a taxpayer when the Ministry of National Revenue issued an advance tax ruling in 1991. The Ministry of National Revenue moved to strike the statement of claim on the basis that it disclosed no cause of action because one person is not permitted to challenge another's income tax treatment, and because Mr. Harris lacked public interest standing.

[1] M. Harris a déposé une déclaration alléguant que le ministre du Revenu national a agi illégalement, irrégulièrement ou pour un motif inavoué en accordant un traitement préférentiel à un contribuable dans une décision anticipée rendue en 1991. Le ministre du Revenu national a demandé, par requête, la radiation de la déclaration au motif qu'elle ne révélait aucune cause d'action puisqu'un contribuable n'est pas recevable à contester le traitement fiscal accordé à un autre contribuable et que M. Harris n'avait pas qualité pour agir dans l'intérêt public.

[2] The following issues are raised by this appeal:

[2] Le présent appel soulève les questions suivantes:

ISSUES

LES QUESTIONS EN LITIGE

1. Does the statement of claim describe a reasonable cause of action, arising out of Mr. Harris' allegations that the Minister of National Revenue acted illegally or improperly or for ulterior motives, namely favouritism and preferential treatment by way of a covert deal when he interpreted the provisions of the *Income Tax Act* in favour of a specific trust?

1. La déclaration, où il est allégué que le ministre du Revenu national a agi illégalement, irrégulièrement ou pour un motif inavoué—savoir, il a fait preuve de favoritisme et accordé un traitement préférentiel par entente secrète—en donnant de la *Loi de l'impôt sur le revenu* une interprétation favorable à une fiducie particulière, révèle-t-elle une cause d'action raisonnable?

2. Does Mr. Harris have public interest standing to seek declaratory relief relating to the alleged maladministration of the *Income Tax Act* by the Minister of National Revenue?

BACKGROUND

The nature of Revenue Canada's advance income tax rulings

[3] Revenue Canada permits taxpayers to request advance income tax rulings (rulings), where taxpayers ask Revenue Canada to explain how it will apply specific provisions of the *Income Tax Act*¹ (the Act) to proposed transactions.² Revenue Canada generally regards the rulings as binding, so as to permit taxpayers to obtain certain tax consequences when the proposed transactions are eventually carried out in accordance with the ruling.³ In so doing, a taxpayer may choose to not carry out a proposed transaction if Revenue Canada proposes to issue an unfavourable ruling.⁴

The 1985 ruling

[4] In 1984, an accounting firm's client asked it to obtain a ruling from Revenue Canada.⁵ In its request for a ruling, the firm explained that a Canadian-resident trust proposed to exchange private corporation shares for public corporation shares. In the ruling, Revenue Canada was required to determine whether, if the trust's residence changed, the trust would be deemed to have disposed of the shares within the meaning of subsection 48(1) of the Act (as it then read) [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1973-74, c. 14, s. 9; 1979, c. 5, s. 13; 1984, c. 1, s. 18; c. 45, s. 13)] so as to cause the trust to incur an immediate tax liability on the trust's properties' accrued capital gains, or whether such a deemed disposition would not occur because the property constituted a type of property known as "taxable Canadian property".

[5] In January 1985, the Non-Corporate Rulings Division of Revenue Canada issued a favourable ruling to the trust. The ruling was not made public.⁶

2. M. Harris a-t-il qualité pour demander, dans l'intérêt public, un jugement déclaratoire en alléguant la mauvaise administration de la *Loi de l'impôt sur le revenu* par le ministre?

CONTEXTE

La nature des décisions anticipées de Revenu Canada

[3] Revenu Canada permet aux contribuables de demander des décisions anticipées (les décisions) dans lesquelles le Ministère explique comment il appliquera des dispositions données de la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ (la Loi) à des opérations qu'ils se proposent de réaliser.² Généralement, Revenu Canada se considère lié par ces décisions, de sorte que les contribuables peuvent se prévaloir de certaines conséquences fiscales lorsque les opérations se réalisent conformément aux décisions.³ Un contribuable peut également choisir de renoncer à une opération projetée si Revenu Canada entend rendre une décision défavorable.⁴

La décision anticipée de 1985

[4] En 1984, un cabinet comptable a soumis à Revenu Canada, sur les instances d'un de ses clients, une demande de décision anticipée⁵ dans laquelle, expliquant qu'une fiducie ne résidant pas au Canada avait l'intention d'échanger des actions de corporation privée contre des actions de corporation publique, il priait Revenu Canada de déterminer si la fiducie, advenant que change son lieu de résidence, serait réputée avoir disposé des actions au sens du paragraphe 48(1) de la Loi (dans sa version de l'époque) [S.C. 1970-71-72, ch. 63 (mod. par S.C. 1973-74, ch. 14, art. 9; 1979, ch. 5, art. 13; 1984, ch. 1, art. 18; ch. 45, art. 13)] et avoir ainsi contracté une dette fiscale immédiate pour gains en capital accumulés relativement aux biens de la fiducie ou bien si elle échapperait à la présomption de disposition parce que les biens appartenaient à la catégorie des «bien[s] canadien[s] imposable[s]».

[5] Au mois de janvier 1985, la Division des décisions ne concernant pas les corporations a rendu une décision anticipée favorable à la fiducie. Cette décision n'a pas été rendue publique.⁶

The 1985 opinion

[6] One week after the ruling was issued, Revenue Canada received a request for an opinion from a different taxpayer, essentially asking the same question that the trust had earlier asked. When the opinion was issued some five months later, the same Revenue Canada division that had issued the earlier ruling “directly contradicted”⁷ that earlier ruling. The opinion was made public.

The 1991 ruling

[7] In 1991, a law firm that represented a trust that was related to the parties who had obtained the favourable 1985 ruling requested a similar ruling from Revenue Canada. Even though the 1985 ruling had not been made public, the law firm had a copy of that ruling.⁸

[8] The law firm explained that a trust known as the “Family Trust” had obtained public company shares in exchange for private company shares. The law firm proposed changing the residence of a newly established so-called “Protective Trust” from Canada to the U.S., and to transfer the public company shares held by the Family Trust to the Protective Trust.

[9] The taxpayer’s transaction posed the following problem to Revenue Canada. If Revenue Canada concluded that the public company shares held by the resident Family Trust were taxable Canadian property, the Family Trust would be permitted to dispose of the public company shares to the non-resident Protective Trust without triggering a deemed disposition at fair market value pursuant to subsection 107(5) [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 43] of the Act.⁹ In other words, the Family Trust would not incur an immediate tax liability merely by distributing the shares to the Protective Trust.

[10] In its ruling, Revenue Canada concluded that the Family Trust would not trigger a deemed disposition pursuant to subsection 107(5) of the Act when it

L’opinion de 1985

[6] Une semaine après avoir rendu cette décision, Revenu Canada a reçu, d’un contribuable différent, une demande d’opinion posant essentiellement la question que la fiducie avait formulée auparavant. La même division de Revenu Canada a exprimé, quelque cinq mois plus tard, une opinion qui «contredisait carrément»⁷ la décision anticipée qu’elle avait rendue plus tôt. L’opinion a été rendue publique.

La décision anticipée de 1991

[7] En 1991, un cabinet d’avocats qui représentait une fiducie ayant des liens avec les parties ayant reçu la décision anticipée favorable de 1985 a demandé une décision analogue à Revenu Canada. Ce cabinet d’avocats avait en sa possession une copie de la décision de 1985, même si celle-ci n’avait pas été rendue publique⁸.

[8] Le cabinet d’avocats a expliqué qu’une fiducie, appelée la «fiducie familiale», avait obtenu des actions d’une corporation publique en échange d’actions d’une corporation privée et qu’il se proposait de modifier le lieu de résidence d’une fiducie nouvellement créée, appelée la «fiducie de protection d’actifs», du Canada aux États-Unis, et de transférer les actions de corporation publique détenues par la fiducie familiale à la fiducie de protection d’actifs.

[9] Cette opération posait un problème pour Revenu Canada. Si le Ministère concluait que les actions de corporation publique détenues par la fiducie familiale résidant au Canada constituaient un bien canadien imposable, ladite fiducie pourrait les céder à la fiducie de protection d’actifs non résidente sans activer la présomption voulant qu’elle en ait disposé à leur juste valeur marchande en vertu du paragraphe 107(5) [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 43] de la Loi⁹. Autrement dit, la fiducie familiale n’assumerait pas d’obligation fiscale immédiate en attribuant simplement les actions à la fiducie de protection d’actifs.

[10] Dans sa décision anticipée, Revenu Canada a conclu que l’attribution d’actions à la fiducie de protection d’actifs par la fiducie familiale ne ferait pas

distributed the shares to the Protective Trust. Therefore, the ruling would have permitted the non-resident Protective Trust to immediately dispose of the public company shares, while sheltering the proceeds from Canadian income tax.

[11] The ruling was made subject to a ten-year waiver that would permit Revenue Canada to reassess the Family Trust “with respect to subsection 107(5),” a waiver that presumably would permit Revenue Canada to reverse its conclusion that Canadian residents could hold taxable Canadian property. The waiver would permit Revenue Canada to conclude that a deemed disposition and corresponding tax liability occurred when the Family Trust transferred the public company shares to the Protective Trust.

[12] Therefore, to summarize, the implicit assumption made in the 1985 and the 1991 non-public rulings was that Canadian residents could hold taxable Canadian property, and that a deemed disposition and corresponding tax liability would not occur when such taxable Canadian property was transferred out of Canada. By contrast, the public opinion released by Revenue Canada in 1985 directly contradicted those conclusions.

The Auditor General’s report

[13] In response to the 1991 ruling, the Auditor General issued a strongly worded report criticizing the ruling itself, the seeming covertness in which the ruling was made, and the lack of documentation associated with the way in which the rulings were made. The Auditor General also suggested that because the taxpayers who obtained the 1991 ruling were bolstered by the 1985 ruling that was not available to the public at large, the taxpayer who received the 1991 ruling might have enjoyed advantages not available to other taxpayers.

George Harris’ statement of claim

[14] George Harris is a taxpayer. He is a member of an unincorporated organization known as

naître la présomption de disposition prévue au paragraphe 107(5). Par conséquent, cette décision aurait permis à la fiducie de protection d’actifs, non résidente, de disposer immédiatement des actions de corporation publique, tout en en soustrayant le produit à l’impôt sur le revenu.

[11] La décision anticipée assujettie à une renonciation valide pour dix ans, aux termes de laquelle Revenu Canada pouvait fixer une nouvelle cotisation à la fiducie familiale [TRADUCTION] «relativement au paragraphe 107(5)». Il est à supposer que Revenu Canada pouvait s’autoriser de la renonciation pour revenir sur sa conclusion voulant que les résidents canadiens puissent détenir des biens canadiens imposables. La renonciation pourrait permettre à Revenu Canada de conclure qu’il y avait eu disposition réputée entraînant la naissance d’une obligation fiscale lors du transfert d’actions de corporation publique par la fiducie familiale à la fiducie de protection d’actifs.

[12] En résumé, donc, les décisions non publiques de 1985 et de 1991 présumaient implicitement que les résidents canadiens pouvaient détenir un bien canadien imposable et que le transfert dudit bien hors du Canada ne serait pas considéré comme une disposition et n’engendrerait donc pas d’obligation fiscale. Par ailleurs, l’opinion publique communiquée par Revenu Canada en 1985 contredisait carrément ces conclusions.

Le rapport du vérificateur général

[13] Réagissant à la décision anticipée de 1991, le vérificateur général a préparé un rapport critiquant en termes sévères la décision elle-même, le secret dont elle semblait entourée et l’absence de documents concernant le processus y ayant mené. Le vérificateur général a ajouté que, parce que les contribuables ayant obtenu la décision anticipée de 1991 avaient été mis en confiance par celle de 1985—laquelle n’était pas accessible au public en général—, ils pouvaient avoir bénéficié d’avantages dont les autres contribuables n’avaient pu se prévaloir.

La déclaration de George Harris

[14] George Harris est un contribuable appartenant à un organisme ne jouissant pas de la personnalité

“CHO!CES—A Coalition for Social Justice,” an organization that Mr. Harris describes in his statement of claim as one that “deals with a wide variety of public issues,”¹⁰ including “fiscal and budgetary matters at all levels of government.”¹¹

[15] After the Auditor General released its report, CHO!CES requested the Attorney General of Canada to refer the rulings “to a court of competent jurisdiction for a determinative decision concerning the correctness and propriety of the Minister’s rulings.”¹² The Attorney General did not respond to the letter.

[16] Mr. Harris sought to obtain relief on his own. He issued a statement of claim, essentially relying on many of the criticisms the Auditor General had made of the 1991 ruling. As relief for those criticisms, Mr. Harris sought, *inter alia*, “a declaration that the Minister is obliged to utilize all available measures under the Act to collect any tax properly due and owing as a result of the transaction referenced in the 1991 Ruling, including resort to the waiver given by Family Trust.”¹³

The Attorney General of Canada’s motion to strike

[17] The Attorney General brought a motion to strike the entire statement of claim, pursuant to the former Rule 419 of the *Federal Court Rules* [C.R.C., c. 663]. The central grounds upon which the Attorney General based its motion to strike were that the statement of claim disclosed no reasonable cause of action, and that Mr. Harris lacked the requisite standing to bring his action.

DECISIONS BELOW

The Prothonotary’s decision

[18] Giles A.S.P. granted the Attorney General’s motion to strike the entire claim. He held that “a third-

morale, connu sous le nom de «CHO!CES—A Coalition for Social Justice». Dans sa déclaration, M. Harris décrit l’organisme comme un groupe qui [TRADUCTION] «s’occupe d’un large éventail de questions d’intérêt public»¹⁰, notamment [TRADUCTION] «des questions fiscales et budgétaires intéressant tous les paliers gouvernementaux»¹¹.

[15] Par suite du dépôt du rapport du vérificateur général, CHO!CES a demandé au procureur général du Canada de déférer les décisions anticipées [TRADUCTION] «au tribunal compétent pour qu’il statue sur le bien-fondé des décisions anticipées du ministre»¹². Le procureur général n’a pas répondu à la lettre de l’organisme.

[16] M. Harris s’est alors lui-même porté demandeur. Il a déposé une déclaration, reprenant essentiellement un grand nombre des critiques formulées par le vérificateur général au sujet de la décision anticipée de 1991. M. Harris a notamment prié la Cour de rendre un jugement déclaratoire [TRADUCTION] «portant que le ministre est tenu de prendre toutes les mesures possibles en vertu de la Loi pour percevoir tout impôt qui est à juste titre exigible par suite de l’opération mentionnée dans la décision anticipée de 1991, notamment le recours à la renonciation donnée par la fiducie familiale»¹³.

La requête en radiation du procureur général du Canada

[17] Le procureur général a demandé, par requête fondée sur l’ancienne Règle 419 des *Règles de la Cour fédérale* [C.R.C., ch. 663], la radiation de la déclaration dans son entier, invoquant comme motifs principaux que celle-ci ne révélait aucune cause d’action raisonnable et que M. Harris n’avait pas la qualité voulue pour intenter son action.

LES DÉCISIONS DES JURIDICTIONS INFÉRIEURES

La décision du protonotaire

[18] Le protonotaire-chef adjoint Giles a accueilli la requête en radiation. Faisant observer que «[d]ans

party challenge to an assessment has never been permitted in our tax system.”¹⁴ Accordingly, he concluded that Mr. Harris’ statement of claim should be struck as disclosing no reasonable cause of action. Alternatively, Giles A.S.P. concluded that Mr. Harris did not have standing to bring his claim.

Appeal to the Federal Court—Trial Division

[19] Mr. Harris appealed the decision of Giles A.S.P. to the Federal Court — Trial Division, which allowed the appeal [[1999] 2 F.C. 392]. Again, at this stage of the proceedings, the Attorney General adopted the position that the statement of claim should be struck in its entirety.

[20] In his reasons, Muldoon J. applied the three-stage test stated by the Supreme Court of Canada in *Canadian Council of Churches v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*¹⁵ so as to conclude that Mr. Harris had standing to bring his claim. Muldoon J. concluded that the three-stage test was satisfied in the following ways:

1. Mr. Harris had raised “a serious issue . . . as to the invalidity of [the favouring acts complained of] in question.”¹⁶ Muldoon J. held that “what is at stake, to be determined if possible in the action, are: (1) alleged favouritism or blundering in the administration of tax collection; and (2) a huge erosion of the national tax base.”¹⁷ He added that “[e]ither one of the foregoing, it is evident, is of towering seriousness.”¹⁸

2. Mr. Harris had demonstrated “a genuine interest.”¹⁹ Muldoon J. noted that Mr. Harris was a concerned taxpayer and a member of CHO!CES, a group he found to be concerned with “fair taxation.”²⁰ Accordingly, Muldoon J. wondered “[w]hat more can be expected of the plaintiff in order to satisfy the second criterion?”²¹

3. There was no other reasonable and effective way to bring the issue before the Court. Muldoon J. held that “the only directly affected individuals were accorded a mighty benefit by the departmental administrative

notre système fiscal, un tiers n’est jamais autorisé à contester une cotisation»¹⁴, il a conclu qu’il convenait de radier la déclaration de M. Harris parce qu’elle ne révélait aucune cause raisonnable d’action. Le protonotaire a subsidiairement conclu que M. Harris n’avait pas qualité pour intenter l’action.

Appel à la Section de première instance de la Cour fédérale

[19] M. Harris a porté la décision du protonotaire-chef adjoint Giles en appel devant la Section de première instance de la Cour fédérale, [[1999] 2 C.F. 392], qui a accueilli l’appel. Le procureur général a, à ce stade de l’instance, maintenu sa position selon laquelle la déclaration devait être radiée en totalité.

[20] Le juge Muldoon a appliqué le critère en trois volets élaboré par la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Conseil canadien des Églises c. Canada (Ministre de l’Emploi et de l’Immigration)*¹⁵ pour en venir à la conclusion que M. Harris avait qualité pour intenter son action car il satisfaisait au critère pour les raisons suivantes:

1. La question soulevée par M. Harris savoir «la question de l’invalidité [des actes de favoritisme visés] se pose [. . .] sérieusement»¹⁶. Le juge Muldoon a déclaré que «[C]e qu’il importe de décider, le cas échéant, dans le cadre de l’action est de savoir si l’on est en présence: 1) de favoritisme ou de négligence dans l’administration de la perception des impôts; 2) d’une érosion massive de l’assiette fiscale nationale»¹⁷. Il a ajouté: «Il est clair que, dans un cas comme dans l’autre, il s’agit d’une question d’une gravité extrême»¹⁸.

2. M. Harris a démontré un «intérêt véritable»¹⁹. Le juge Muldoon, signalant que M. Harris était un contribuable préoccupé, membre de Cho!ce, un groupe qui, selon lui, se souciait d’«équité fiscale»²⁰, a posé la question suivante «Que demander de plus de la part du demandeur pour que celui-ci soit considéré comme satisfaisant au deuxième critère?»²¹.

3. Il n’y avait pas d’autre manière raisonnable et efficace de soumettre la question à la Cour. Le juge Muldoon a conclu que «les seules personnes directement touchées ont reçu un imposant avantage du fait

acts which the plaintiff challenges,”²² while the “Attorney General, a member of the government”²³ could not be expected to impugn the 1991 ruling.

[21] The Attorney General appeals Muldoon J.’s decision to this Court.

ANALYSIS

1. Does the statement of claim describe a reasonable cause of action?

Test on a motion to strike

[22] The test to determine whether a motion to strike should be granted was stated by the Supreme Court in *Hunt v. Carey Canada Inc.*:²⁴

... assuming that the facts as stated in the statement of claim can be proved, is it “plain and obvious” that the plaintiff’s statement of claim discloses no reasonable cause of action? As in England, if there is a chance that the plaintiff might succeed, then the plaintiff should not be “driven from the judgment seat.” Neither the length and complexity of the issues, the novelty of the cause of action, nor the potential for the defendant to present a strong defence should prevent the plaintiff from proceeding with his or her case. Only if the action is certain to fail because it contains a radical defect . . . should the relevant portions of a plaintiff’s statement of claim be struck out under Rule 19(24)(a).²⁵

[23] Similarly, in *Operation Dismantle Inc. et al. v. The Queen et al.*,²⁶ the majority held:

The law then would appear to be clear. The facts pleaded are to be taken as proved. When so taken, the question is do they disclose a reasonable cause of action, *i.e.* a cause of action “with some chance of success” (*Drummond-Jackson v. British Medical Association*, [1970] 1 All E.R. 1094) or, as Le Dain J. put it in *Dowson v. Government of Canada* (1981), 37 N.R. 127 (F.C.A.), at p. 138, is it “plain and obvious that the action cannot succeed?”²⁷

Pertinent allegations relating to cause of action

[24] As previously mentioned, Mr. Harris’ statement of claim largely relies on the facts and conclusions

des actes administratifs du Ministère que le demandeur a contestés”²² et qu’on ne pouvait s’attendre à ce que «[l]e procureur général, qui est membre du gouvernement»²³ attaque la décision anticipée de 1991.

[21] Le procureur général interjette appel devant notre Cour de la décision du juge Muldoon.

ANALYSE

1. La déclaration révèle-t-elle une cause d’action raisonnable?

Le critère applicable en matière de requête en radiation

[22] C’est dans l’arrêt *Hunt c. Carey Canada Inc.*²⁴ que la Cour suprême du Canada a énoncé le critère applicable en matière de requête en radiation:

[. . .] dans l’hypothèse où les faits mentionnés dans la déclaration peuvent être prouvés, est-il «évident et manifeste» que la déclaration du demandeur ne révèle aucune cause d’action raisonnable? Comme en Angleterre, s’il y a une chance que le demandeur ait gain de cause, alors il ne devrait pas être «privé d’un jugement». La longueur et la complexité des questions, la nouveauté de la cause d’action ou la possibilité que les défendeurs présentent une défense solide ne devraient pas empêcher le demandeur d’intenter son action. Ce n’est que si l’action est vouée à l’échec parce qu’elle contient un vice fondamental [. . .] que les parties pertinentes de la déclaration du demandeur devraient être radiées en application de la règle 19(24)a)²⁵.

[23] De la même façon, la Cour avait statué à la majorité dans *Operation Dismantle Inc. et autres c. La Reine et autres*²⁶:

Le droit donc paraît clair. Les faits articulés doivent être considérés comme démontrés. Alors, la question est de savoir s’ils révèlent une cause raisonnable d’action, *c.-à-d.* une cause d’action «qui a quelques chances de succès» (*Drummond-Jackson v. British Medical Association*, [1970] 1 All E.R. 1094) ou, comme dit le juge Le Dain dans l’arrêt *Dowson c. Gouvernement du Canada* (1981), 37 N.R. 127 (C.A.F.), à la p. 138, est-il «évident et manifeste que la demande de jugement déclaratoire ou de réparation présentée par les demandeurs ne saurait aboutir?»²⁷

Les allégations pertinentes se rapportant à la cause d’action

[24] Comme il en a déjà été fait mention, la déclaration de M. Harris s’inspire largement des faits et des

contained in the Auditor General's May 1996 report. In that report, the Auditor General concluded that the impugned 1991 ruling raised the following issues that are pleaded by Mr. Harris in his statement of claim:

(a) The Auditor General concluded that the transaction for which the 1991 ruling was issued "may have circumvented the intent of the law,"²⁸ in that there is a "convincing argument that the general scheme of the Act contemplates the ownership of 'taxable Canadian property' only by non-residents";²⁹ a "convincing argument" based on the reasons offered in the 1985 opinion.

(b) For over two months after the 1991 ruling request was received, "officials concluded repeatedly that the Department should not rule favourably."³⁰ Indeed, on December 3, 1991, Revenue Canada advised the Department of Finance that it intended to bring the matter before the general anti-avoidance rule committee to recommend that subsection 245(2) of the Act be applied to the transaction. Similarly, on December 19, 1993, a draft legal opinion was provided by counsel at the Department of Justice, which concluded that "the Act is ambiguous with respect to the subject issue," but that "given the general scheme of the Act, I share your view that an argument is available that only a non-resident can dispose of 'taxable Canadian property' for purposes of the deeming provisions of paragraph 85(1)(i) of the Act."

Despite those concerns, the Auditor General found that the ruling was issued after a series of meetings were held between senior officials from Revenue Canada and officials from the Department of Finance on December 23, 1991. According to the Auditor General, no minutes or details were kept of the meetings, even though the transactions represented a potential "legitimate future claim to hundreds of millions of dollars in tax revenue."³¹ Only after the ruling was made did the Department of Justice provide an opinion that concluded that "a resident can dispose of 'taxable Canadian property'

conclusions exposés dans le rapport du vérificateur général de mai 1996. Le vérificateur général y concluait que la décision anticipée de 1991 soulevait les questions suivantes, lesquelles sont alléguées dans la déclaration de M. Harris:

(a) Le vérificateur général a conclu que les opérations sur lesquelles portait la décision anticipée de 1991 ont «frustré l'intention du législateur»²⁸, car «[l'opinion fournie en 1985] présente de façon persuasive la position suivante: le plan général de la Loi montre que le législateur envisage l'appartenance de "biens canadiens imposables" uniquement à des non-résidents»²⁹, une position persuasive fondée sur les motifs exposés dans ladite opinion.

(b) Pendant plus de deux mois suivant la demande de décision anticipée de 1991, «des fonctionnaires ont à plusieurs reprises conclu que le Ministère ne devait pas rendre de décision favorable»³⁰. D'ailleurs, le 3 décembre 1991, Revenu Canada a informé le ministère des Finances qu'il avait l'intention de soumettre la question au comité de la règle générale anti-évitement pour recommander d'appliquer le paragraphe 245(2) de la Loi à l'opération. De la même façon, un conseiller juridique attaché au ministère de la Justice a fourni, le 19 décembre 1993, un projet d'avis juridique dans lequel il concluait que [TRADUCTION] «la Loi n'est pas claire relativement à la question qui nous occupe» mais que «compte tenu de l'économie générale du texte de loi, je pense comme vous qu'il est possible d'affirmer que seul un non-résident peut disposer d'un "bien canadien imposable" pour les fins de la présomption établie à l'alinéa 85(1)i) de la Loi».

Selon le vérificateur général, la décision anticipée a été rendue le 23 décembre 1991, malgré les incertitudes susmentionnées, après la tenue d'une série de rencontres entre des cadres de Revenu Canada et des fonctionnaires du ministère des Finances, dont il n'existe aucun procès-verbal ou détail même si les opérations en cause représentaient la possibilité de percevoir à juste titre «des centaines de millions de dollars en impôts»³¹. Ce n'est qu'après la décision anticipée que le ministère de la Justice a fourni une opinion selon laquelle [TRADUCTION] «pour l'application de la présomption énoncée à

for the purposes of the deeming provisions of paragraph 85(1)(i) of the Act.”

(c) Other taxpayers might have been denied the benefit afforded to the taxpayer who received the 1991 rulings, since the ruling was not made public until March 1996, while the 1985 opinion that concluded that resident Canadians could not hold taxable Canadian property was made public earlier.

Claim for relief

[25] The substantive relief claimed by Mr. Harris is located at paragraph 43 of his statement of claim. There, he seeks the following relief:

A declaration that the Minister is obliged to utilize all available measures under the Act to collect any tax properly due and owing as a result of the transaction referenced in the 1991 Ruling, including resort to the waiver given by the Family Trust pursuant to section 152(4)(a)(ii) of the Act with respect to the application of section 107(5) of the Act in the taxation year of Family Trust in which the distribution was made.

The Attorney General's submissions

[26] On appeal, the Attorney General submits that a plaintiff cannot ask a court for a declaration on a mere issue of the proper interpretation of the Act, in the absence of a specific fact situation. In particular, the Attorney General challenges the relief sought at paragraph 36(c) of Mr. Harris' statement of claim, where he seeks “a declaration that prior to October 1, 1996, on a proper construction of the *Income Tax Act*, as a matter of law, ‘taxable Canadian property’ could not be held by a resident of Canada.”

[27] More broadly, the Attorney General submits that one person is not permitted to challenge another's income tax treatment. The Attorney General relies on Strayer J.'s (as he then was) decision in *Nova Ban-Corp Ltd. v. Tottrup*,³² where he held:

Nor does the *Income Tax Act* . . . authorize any one but the taxpayer to challenge a tax assessment. The plain words

l'alinéa 85(1)i) de la Loi, un résident peut disposer de biens canadiens imposables».

(c) Il est possible que d'autres contribuables aient été privés de l'avantage accordé au contribuable à qui la décision anticipée de 1991 était destinée, car ce n'est qu'en mars 1996 que la décision a été rendue publique, alors que l'opinion de 1985 énonçant que les résidents canadiens ne pouvaient détenir de biens canadiens imposables avait acquis un caractère public plus tôt.

Le redressement demandé

[25] C'est au paragraphe 43 de sa déclaration que M. Harris expose le redressement principal qu'il recherche, savoir:

[TRADUCTION] Une déclaration portant que le ministre est tenu de prendre toutes les mesures possibles en vertu de la Loi pour percevoir tout impôt qui est à juste titre exigible par suite de l'opération mentionnée dans la décision de 1991, notamment le recours à la renonciation donnée par la fiducie familiale conformément au sous-alinéa 152(4)a)(ii) de la Loi à l'égard de l'application du paragraphe 107(5) dans l'année d'imposition de la fiducie familiale où l'attribution a eu lieu.

Les arguments du procureur général

[26] Devant notre Cour, le procureur général a soutenu qu'un demandeur n'est pas admis à demander un jugement déclaratoire sur la simple question de l'interprétation à donner à un texte de loi, en l'absence d'une situation factuelle précise. Le procureur général conteste en particulier le redressement demandé au paragraphe 36(c) de la déclaration, soit [TRADUCTION] «[u]ne déclaration portant qu'avant le 1^{er} octobre 1996, selon l'interprétation qu'il convenait de donner à la *Loi de l'impôt sur le revenu*, en droit, un résident du Canada ne pouvait pas détenir un “bien canadien imposable”.»

[27] Plus généralement, le procureur général affirme que nul n'est recevable à contester les décisions fiscales rendues à l'égard d'un autre contribuable. Il invoque la décision du juge Strayer (tel était alors son titre) dans l'affaire *Nova Ban-Corp Ltd. c. Tottrup*³²:

La *Loi de l'impôt sur le revenu* [. . .] interdit également à quiconque sauf au contribuable de contester une cotisation

of the Act do not so provide. By section 165, 169 . . . and formerly 172 (authorizing appeals to the Federal Court) it is the “taxpayer” who is authorized to file an objection to an assessment or to bring an appeal Apart from the absence of any express authority for such a proceeding, I agree respectfully with my colleague Walsh J. in *Hart v. Canada (M.N.R.)* where he held that a creditor of a taxpayer had no standing to challenge the assessment and the enforcement action taken pursuant to it. I believe that the House of Lords decision in *Inland Revenue Comrs. v. National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd.*, quoted by him, provides a clear rationale for denying any implication that a person other than the taxpayer can challenge his assessment. The House of Lords there emphasized the confidentiality of taxation information which militates against third parties coming in to attack an assessment. In Canada that confidentiality is required, in circumstances such as the present, by subsection 241(2) . . . of the *Income Tax Act* which states that no official shall be required in connection with any legal proceedings to testify as to information obtained on behalf of the Minister for the purposes of the Act. This would clearly provide a major obstacle to any third party challenging an assessment in Court and it cannot be implied that such a challenge is authorized.

. . .

. . . the action is intrinsically defective. That is, there is no Court which will entertain a challenge to federal income tax assessment other than one brought by the taxpayer; nor entertain such a challenge except in the form of an appeal.³³

[28] To the same effect, the Attorney General cites the following extract from Lord Wilberforce’s decision in *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*³⁴ for the proposition that the only person who may complain of the tax treatment afforded by a taxing authority is the taxpayer subject to that treatment:

. . . the commissioners’ duties are to the Crown, and that matters relating to income tax are between the commissioners and the taxpayer concerned. No other person is given any right to make proposals about the tax payable by any individual; he cannot even inquire as to such tax. The total confidentiality of assessments and of negotiations between individuals and the Revenue is a vital element in the working of the system. As a matter of general principle I would hold that one taxpayer has no sufficient interest in asking the court to investigate the tax affairs of another

d’impôt. Les termes mêmes de la Loi ne le prévoient pas. Selon les articles 165, 169 [. . .] et l’ancien article 172 (qui autorise les appels devant la Cour fédérale), seul le «contribuable» est autorisé à déposer une opposition à une cotisation ou à intenter un appel [. . .] Mise à part l’absence d’une autorisation expresse permettant une telle procédure, je partage l’avis de mon collègue le juge Walsh qui, dans l’affaire *Hart c. Canada (M.N.R.)*, a statué que le créancier d’un contribuable n’avait pas qualité pour contester la cotisation et les mesures d’exécution prises en vertu de ladite cotisation. J’estime que l’arrêt de la Chambre des lords *Inland Revenue Comrs v. National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd.*, qu’il a cité, justifie clairement le rejet de toute idée selon laquelle une personne autre que le contribuable peut contester sa cotisation. Dans cette affaire, la Chambre des lords a mis l’accent sur le principe de la confidentialité des renseignements en matière d’impôt, principe selon lequel les tiers ne peuvent contester une cotisation. Au Canada, cette confidentialité est requise, dans des circonstances semblables à celles de l’espèce, par le paragraphe 241(2) [. . .] de la *Loi de l’impôt sur le revenu* qui dispose qu’aucun fonctionnaire ne peut être contraint, dans le cadre de procédures judiciaires, à témoigner au sujet de renseignements obtenus au nom du Ministre aux fins de la présente Loi. Cela constituerait clairement un obstacle majeur pour un tiers qui déciderait de contester une cotisation devant le tribunal et on ne peut pas inférer qu’une telle contestation est autorisée.

[. . .]

[. . .] l’action [. . .] est mal fondée. En d’autres termes, aucun tribunal n’examinera une contestation d’une cotisation d’impôt sur le revenu fédéral à moins que cette contestation ne provienne du contribuable, ni n’entendra une contestation à moins qu’elle ne soit présentée sous forme d’appel³³.

[28] Dans le même esprit, le procureur général cite l’extrait suivant de la décision de lord Wilberforce dans l’affaire *Inland Revenue Comrs v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd*³⁴ pour affirmer que seules les personnes visées par une mesure fiscale sont admises à la contester:

[TRADUCTION] [. . .] les obligations des commissaires sont envers Sa Majesté, et les affaires fiscales ne concernent que les commissaires et le contribuable en cause. Personne d’autre n’a quelque droit d’être entendu au sujet de l’impôt qu’un contribuable doit payer, ni même de poser des questions au sujet de cet impôt. L’entière confidentialité protégeant les cotisations et les négociations entre les contribuables et le fisc est essentielle au bon fonctionnement du régime. Le principe général, selon moi, est qu’un contribuable n’a pas un intérêt suffisant pour demander aux

taxpayer or to complain that the latter has been underassessed or overassessed; indeed there is a strong public interest that he should not. And this principle applies equally to groups of taxpayers: an aggregate of individuals each of whom has no interest cannot of itself have an interest.³⁵

[29] Finally, the Attorney General submits that Mr. Harris' action is barred by the confidentiality afforded to taxpayers by section 241 [as am. by S.C. 1994, c. 7, Sch. VIII, s. 137] of the Act.

Analysis of the cause of action

[30] I agree with the Attorney General's submission that one cannot bring in isolation an action for a declaration on a mere interpretation of the Act, and that this conclusion is supported by Strayer J.'s decision in *Nova Ban*.³⁶ However, in his statement of claim, Mr. Harris does not seek such a mere declaration: much more is alleged and much more is claimed.

[31] Mr. Harris' statement of claim alleges that the 1985 and the 1991 rulings, which provided favourable tax benefits to certain taxpayers, were not made public until much later on. By contrast, the 1985 opinion, in which Revenue Canada expressed the opinion that taxpayers could not obtain the sort of benefits permitted by the 1985 ruling and the 1991 ruling, was made public earlier. In so doing, Mr. Harris claims that "the Crown bestowed an undue preference and special benefit on Protective Trust and Family Trust, whereas other trusts, and the class of Plaintiffs herein in general, were unaware of the favourable interpretation of the Act being applied by the Minister in such circumstances."³⁷ Mr. Harris also claims that there was a "lack of documentation and analysis of key decisions made by Crown officials in this regard."³⁸ He alleges that Revenue Canada and the Department of Finance held meetings on December 23, 1991, during which no minutes of the meetings were taken or made by either department, after which Revenue Canada suddenly concluded that a favourable ruling should be issued to the taxpayer.³⁹ All this, Mr. Harris pleads, has caused him to have a "reasonable apprehension of bad faith administration" and to conclude that there was an

tribunaux d'examiner les affaires fiscales d'un autre contribuable ou pour faire valoir que la cotisation de celui-ci est trop ou trop peu élevée. En fait, il est d'intérêt public qu'il ne puisse le faire, et ce principe d'intérêt public s'applique également aux groupes de contribuables, lesquels ne peuvent, par eux-mêmes, se réclamer d'un intérêt qu'aucun des éléments qui les composent ne possède³⁵.

[29] Le procureur général soutient finalement que l'action de M. Harris est irrecevable du fait de la confidentialité que l'article 241 [mod. par L.C. 1994, ch. 7, ann. VIII, art. 137] de la Loi accorde aux contribuables.

Analyse de la cause d'action

[30] Je conviens avec le procureur général qu'il n'est pas possible de demander un jugement déclaratoire simplement interprétatif d'un texte de loi, non lié à un ensemble de faits, et que la décision du juge Strayer dans l'affaire *Nova Ban*³⁶ étaye cette conclusion. M. Harris, cependant, ne recherche pas une simple déclaration de ce type; il allègue beaucoup plus et demande beaucoup plus.

[31] M. Harris affirme dans sa déclaration que les décisions anticipées de 1985 et de 1991, accordant des avantages fiscaux à certains contribuables, n'ont été rendues publiques que beaucoup plus tard. L'opinion de 1985, par contre, dans laquelle Revenu Canada énonçait que les contribuables ne pouvaient obtenir le genre d'avantages que permettaient lesdites décisions anticipées, avait été rendue publique plus tôt. M. Harris soutient donc qu'en agissant de la sorte [TRADUCTION] «la Couronne a accordé un traitement préférentiel et un avantage particulier indus à la fiducie familiale et à la fiducie de protection d'actifs, alors que d'autres fiducies et la catégorie générale de demandeurs représentée en l'espèce, ignoraient l'interprétation favorable appliquée par le ministre dans de telles circonstances»³⁷. M. Harris avance également qu'il y a eu [TRADUCTION] «manque de documentation et d'analyse relatives à des décisions majeures rendues par des fonctionnaires de la Couronne à cet égard»³⁸. Selon lui, des fonctionnaires de Revenu Canada et du ministère des Finances se sont rencontrés le 23 décembre 1991, sans dresser de procès-verbal de leurs réunions et, par la suite, Revenu Canada a soudainement conclu qu'il convenait de rendre une décision

ulterior motive on the part of the Crown in the circumstances of this case.⁴⁰

[32] Therefore, in the context of those allegations, supported in large measure by the Auditor General's report, Mr. Harris seeks "a declaration that the Minister is obliged to use all available measures under the Act to collect any tax properly due and owing."⁴¹ In essence, he seeks to "overcome the inaction or misconduct of persons charged with the performance of duties of a public nature."⁴²

[33] Mr. Harris' allegation of maladministration and ulterior motives is akin to the obligation that public officials act in "good faith" when carrying out statutory duties. In *Roncarelli v. Duplessis*,⁴³ Rand J. recognized that public officials must act "with a rational appreciation" of statutory intent, and must not act "arbitrarily":

In public regulation of this sort there is no such thing as absolute and untrammelled "discretion", that is that action can be taken on any ground or for any reason that can be suggested to the mind of the administrator; no legislative Act can, without express language, be taken to contemplate an unlimited arbitrary power exercisable for any purpose, however capricious or irrelevant, regardless of the nature or purpose of the statute . . . "Discretion" necessarily implies good faith in discharging public duty . . .

. . .

"Good faith" in this context, . . . means carrying out the statute according to its intent and for its purpose; it means good faith in acting with a rational appreciation of that intent and purpose and not with an improper intent and alien purpose; it does not mean for the purposes of punishing a person for exercising an unchallengeable right; it does not mean arbitrarily and illegally attempting to divest a citizen of an incident of his civil status.⁴⁴

anticipée favorable au contribuable³⁹. Tout cela, expose M. Harris, a fait naître chez lui [TRADUCTION] «une crainte raisonnable d'administration de mauvaise foi» et lui a fait conclure que, dans les circonstances de l'affaire, la Couronne agissait pour un motif inavoué⁴⁰.

[32] Ces allégations, étayées en grande partie par le rapport du vérificateur général, amènent donc M. Harris à demander un jugement déclaratoire [TRADUCTION] «portant que le ministre est tenu de prendre toutes les mesures possibles en vertu de la Loi pour percevoir tout impôt qui est à juste titre exigible»⁴¹. En un mot, son action vise à [TRADUCTION] «venir à bout de l'inaction ou de l'incurie de personnes à qui incombe l'exercice de fonctions à caractère public»⁴².

[33] Les allégations de mauvaise administration et de motif inavoué faites par M. Harris ressemblent à l'obligation des fonctionnaires de faire preuve de «bonne foi» dans l'exécution de fonctions prévues par la loi. Dans l'arrêt *Roncarelli v. Duplessis*⁴³, le juge Rand a reconnu que les actions des fonctionnaires doivent reposer sur une [TRADUCTION] «appréciation rationnelle» de l'objet de la loi et non pas relever de [TRADUCTION] «l'arbitraire»:

[TRADUCTION] Dans une réglementation publique de cette nature, il n'y a rien de tel qu'une «discretion» absolue et sans entraves, c'est-à-dire celle où l'administrateur pourrait agir pour n'importe quel motif ou pour toute raison qui se présenterait à son esprit; une loi ne peut, si elle ne l'exprime expressément, s'interpréter comme ayant voulu conférer un pouvoir arbitraire illimité pouvant être exercé dans n'importe quel but, si fantaisiste et étranger soit-il, sans avoir égard à la nature ou au but de cette loi [. . .] La «discretion» implique nécessairement la bonne foi dans l'exercice d'un devoir public [. . .]

[. . .]

La «bonne foi» consistait, dans de telles circonstances, [. . .] à appliquer la loi d'une manière conforme à son intention et dans le but auquel elle tend; cela signifie qu'ils devaient agir de bonne foi dans une appréciation raisonnable de cette intention et de ce but, et non dans une intention hors de propos et pour un but étranger; cela ne signifie pas qu'ils devaient agir dans le but de punir une personne qui avait exercé un droit incontestable; cela ne signifie pas non plus qu'ils devaient essayer arbitrairement et illégalement de dépouiller un citoyen d'un élément de son statut de citoyen⁴⁴.

[34] I do not think that the House of Lords' decision in *National Federation of Self-Employed* demonstrates that Mr. Harris' claim must fail. As previously mentioned, the Attorney General has cited the decision in support of the proposition that no person other than the person subject to a tax assessment may complain of tax treatment afforded by Revenue Canada. In my view, the case can be distinguished on the basis that certain broad powers are afforded to Britain's Inland Revenue Commissioners, which Revenue Canada does not have. In that case, Lord Wilberforce indicated the very wide discretion afforded to the Inland Revenue Commissioners to conclude compromise agreements with taxpayers:

The 1970 Act provides (s 1) that 'Income tax . . . shall be under the care and management of the Commissioners.' This Act contains the very wide powers of the Board and of inspectors of taxes to make assessments on persons designated by Parliament as liable to pay income tax. With regard to casual employment, there is a procedure laid down by statutory instrument, the Income Tax (Employment) Regulations 1973, SI 1973 No 334, reg 50, by which inspectors of taxes may proceed by way of direct assessment or in accordance with any special arrangements which the Commissioners of Inland Revenue may make for the collection of the tax. As I shall show later it was a 'special arrangement' that the commissioners set out to make in the present case.⁴⁵

[35] Lord Diplock confirmed Lord Wilberforce's opinion by holding that income tax officials in Britain are vested with a "wide managerial discretion as to the best means of obtaining for the national exchequer from the taxes committed to their charge the highest net return that is practicable having regard to the staff available to them and the cost of collection."⁴⁶ In concurring reasons, Lord Scarman held that "[t]he Taxes Management Act 1970 places income tax under [the Commissioners'] care and management and for that purpose confers on them and inspectors of tax very considerable discretion in the exercise of their powers."⁴⁷

[36] Revenue Canada is vested with no such powers. In *Ludmer v. Canada*,⁴⁸ this Court held that the powers provided to the Commissioners which were at issue in the *National Federation of Self-Employed* case

[34] Je ne pense pas que la décision de la Chambre des lords dans l'affaire *National Federation of Self-Employed* scelle l'échec de la demande de M. Harris. Comme on l'a vu, le procureur général a invoqué cette décision à l'appui de son argument voulant que personne d'autre que le contribuable visé par la cotisation ne peut contester le traitement dont il a été l'objet de la part de Revenu Canada. À mon avis, il y a matière à distinction du fait que le fisc anglais est investi de certains pouvoirs de large portée que Revenu Canada ne possède pas. Dans cette dernière affaire, lord Wilberforce a fait état du très vaste pouvoir discrétionnaire dont jouissent les commissaires pour conclure des compromis avec les contribuables:

[TRADUCTION] La Loi de 1970 prévoit (art. 1) que «la gestion de l'impôt sur le revenu [. . .] est confiée aux Commissaires.» Cette Loi mentionne les pouvoirs très vastes de la Commission et des inspecteurs du fisc d'établir des cotisations relativement aux personnes que le Parlement désigne comme étant tenues de payer l'impôt sur le revenu. En matière d'emploi occasionnel, un texte de loi, l'Income Tax (Employment) Regulations 1973, SI 1973 No. 334, Reg. 50, prévoit que les inspecteurs peuvent établir des cotisations spéciales ou se prévaloir d'ententes particulières pouvant être conclues par les commissaires en vue de la perception fiscale. Comme nous le verrons plus loin, c'est une telle «entente particulière» que les commissaires voulaient conclure en l'espèce⁴⁵.

[35] Lord Diplock a confirmé l'opinion de lord Wilberforce en affirmant que les fonctionnaires fiscaux de Grande-Bretagne étaient investis d'un [TRADUCTION] «grand pouvoir discrétionnaire de gestion quant aux meilleurs moyens d'obtenir pour l'administration nationale des finances les rentrées nettes les plus élevées possible à l'égard des impôts confiés à leur charge, compte tenu du personnel dont ils disposent et des frais de perception»⁴⁶. Lord Scarman a pour sa part écrit, dans des motifs concordants, que [TRADUCTION] «[l]a Tax Management Act 1970 confie la gestion des impôts [aux commissaires] et, à cette fin, elle leur confère, ainsi qu'aux inspecteurs, une très grande latitude dans l'exercice de leurs pouvoirs»⁴⁷.

[36] Revenu Canada ne jouit pas de tels pouvoirs. Dans l'arrêt *Ludmer c. Canada*⁴⁸, notre Cour a statué que les pouvoirs octroyés aux commissaires dont il était question dans l'affaire *National Federation of*

are “fundamentally different”⁴⁹ from the powers of the Minister in Canada:

Neither the Minister of National Revenue nor his employees have any discretion whatever in the way in which they must apply the *Income Tax Act*. They are required to follow it absolutely, just as taxpayers are also required to obey it as it stands. The institution of Commissioners equipped with broad powers and an extensive discretion to deal with particular cases does not exist here. Accordingly, it is not possible to judge their actions by varying and flexible criteria such as those required by the rules of natural justice. In determining whether their decisions are valid the question is not whether they exercised their powers properly or wrongfully, but whether they acted as the law governing them required them to act.⁵⁰

[37] Similarly, this Court has held that the Minister of National Revenue is limited to making decisions based solely on considerations arising from the Act itself. In *Galway v. Minister of National Revenue*, while this Court concluded that the Minister has a statutory duty to assess tax “in accordance with the law as he understands it,” it also held that the Minister “cannot assess for some amount designed to implement a compromise settlement.”⁵¹ Indeed, in *Cohen (N) v The Queen*,⁵² this Court concluded that any “agreement whereby the Minister would agree to assess income tax otherwise [than] in accordance with the law would . . . be an illegal agreement.”⁵³ Likewise, the Minister cannot award preferential treatment to some taxpayers for ulterior motives or make covert deals. The allegations made in the statement of claim, supported in large measure by the Auditor General’s report, take Mr. Harris’ claim outside the ambit of a mere question of administrative interpretation.

[38] In *Longley v. Minister of National Revenue*, the British Columbia Court of Appeal confirmed the proposition that the Minister is bound to follow the Act absolutely. Hutcheon J.A. held that the “Minister is bound to administer the *Income Tax Act* according to law,”⁵⁴ and added that he knew “of no legal grounds on which the Minister could be directed by the court to act contrary to the law.”⁵⁵

Self-Employed sont «essentiellement différent[s]»⁴⁹ de ceux qui étaient dévolus au ministre au Canada:

Ni le ministre du Revenu ni ses préposés n’ont quelque discrétion que ce soit dans l’application qu’ils doivent faire de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Ils sont tenus de la suivre d’une manière absolue comme d’ailleurs les contribuables sont obligés d’y obéir telle qu’elle est. L’institution des *commissioners* dotés de vastes pouvoirs et d’une généreuse discrétion pour régler chaque cas d’espèce n’existe pas ici. En conséquence, il n’est pas possible de juger leur conduite selon des critères mouvants et variables comme le sont ceux que dicte le principe de la justice naturelle. Pour déterminer si leurs décisions sont valides ou non il ne s’agit pas de se demander s’ils ont exercé leurs pouvoirs d’une façon correcte ou abusive, mais bien s’ils ont agi comme la loi qui les gouverne leur prescrit d’agir.⁵⁰

[37] De la même façon, notre Cour a jugé que le ministre du Revenu national est tenu de rendre ses décisions en se fondant uniquement sur des considérations tirées de la Loi elle-même. Dans la décision *Galway c. Le ministre du Revenu national*, notre Cour, même si elle a estimé que le ministre a l’obligation, aux termes de la Loi, de fixer le montant de l’impôt exigible «en conformité de son interprétation de la loi», a également statué qu’il «ne peut établir une cotisation pour un certain montant fixé afin de donner effet à un compromis»⁵¹. Effectivement, dans l’arrêt *Cohen (N) c La Reine*⁵², la Cour a conclu que «La convention par laquelle le Ministre accepterait de cotiser pour les fins de l’impôt sur le revenu autrement que suivant la loi serait à mon avis illicite»⁵³. De la même façon, le ministre ne peut accorder un traitement préférentiel à un contribuable pour un motif inavoué pas plus qu’il ne peut conclure d’entente secrète. Du fait des allégations contenues dans la déclaration, lesquelles sont étayées en grande partie par le rapport du vérificateur général, la demande de M. Harris sort du champ des questions de simple interprétation administrative.

[38] Dans l’arrêt *Longley v. Minister of National Revenue*, la Cour d’appel de la Colombie-Britannique a confirmé que le ministre était tenu de suivre la Loi de façon absolue. Selon le juge Hutcheon, [TRADUCTION] «le ministre doit administrer la *Loi de l’impôt sur le revenu* en se conformant à ses dispositions»⁵⁴, ajoutant qu’il ne voyait [TRADUCTION] «aucune raison légale qui permettrait à un tribunal d’ordonner au ministre d’agir contrairement à la Loi»⁵⁵.

[39] Nor do I agree with the proposition that Strayer J.'s decision in *Nova Ban* demonstrates that it is plain and obvious that Mr. Harris' claim discloses no reasonable cause of action. In *Nova Ban*, Nova Ban was the creditor of a company called Container Port. Nova Ban sought to challenge the Minister's assessment of Container Port on the basis that it "acceded to an excessive assessment of income tax which should have been payable"⁵⁶ by the individual president of Container Port. In other words, the dispute was a private commercial dispute over money. Strayer J. did not consider principles of public interest standing, nor did he conclude that no cause of action could exist where a plaintiff sought to challenge a person's tax assessment for public interest purposes in circumstances where a public interest plaintiff alleges illegality, improper actions, ulterior motives, favouritism, preferential treatment, and covert deals.

[40] Accordingly, I conclude that the cases relied upon by the Attorney General do not demonstrate that it is plain and obvious that Mr. Harris' statement of claim discloses no cause of action. Mr. Harris alleges that the Minister of National Revenue acted illegally or improperly or for ulterior motives, namely favouritism and preferential treatment by way of a covert deal when he interpreted the provisions of the Act in favour of a specific trust. Assuming those facts to be true (as must be done on a motion to strike), and considering that the material facts in Mr. Harris' statement of claim are not "allegations based on assumptions and speculations,"⁵⁷ but are supported by the Auditor General's report, it is not plain and obvious that Mr. Harris' action cannot succeed.

[41] I wish to emphasize that the Attorney General's motion to strike was made and argued before Giles A.S.P., Muldoon J. and this Court on the basis that the Attorney General sought to strike the entire statement of claim. The original notice of motion and the notice of appeal reflect this,⁵⁸ as do the decisions of Giles A.S.P. and Muldoon J. This was not a motion to sever parts of the pleading. Therefore, because I have

[39] Je ne souscris pas davantage à l'argument voulant que la décision du juge Strayer dans l'affaire *Nova Ban* montre qu'il est évident et manifeste que la déclaration de M. Harris ne révèle aucune cause d'action raisonnable. Dans cette affaire, Nova Ban était créancière de la société Container Port; elle a voulu contester la cotisation établie par le ministre à l'égard de Container Port parce cette dernière aurait «accepté une cotisation excessive d'impôt sur le revenu qui aurait dû être payée»⁵⁶ par le président de la société. Autrement dit, il s'agissait d'un différend commercial privé portant sur une question d'argent. Le juge Strayer n'a nullement examiné les principes applicables à la qualité pour agir dans l'intérêt public; il n'a pas non plus affirmé qu'il y avait absence de cause d'action lorsque le demandeur cherchait à contester la cotisation fiscale d'une personne pour des motifs d'intérêt public en alléguant illégalité, irrégularité, motif inavoué, favoritisme, traitement préférentiel et entente secrète.

[40] Je suis donc d'avis que la jurisprudence citée par le procureur général n'établit pas que la déclaration de M. Harris ne révèle manifestement aucune cause d'action. M. Harris allègue que le ministre du Revenu national a agi illégalement, irrégulièrement ou pour un motif inavoué, savoir le favoritisme et le traitement préférentiel par entente secrète, lorsqu'il a donné à des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* une interprétation favorable à une fiducie particulière. Si l'on tient ces faits pour véridiques (comme on doit le faire pour les requêtes en radiation) et si l'on prend en considération que les faits essentiels exposés dans la déclaration de M. Harris ne sont pas des «allégations fondées sur des suppositions et des conjectures»⁵⁷, mais reposent sur le rapport du vérificateur général, il n'est pas évident et manifeste que l'action de M. Harris soit vouée à l'échec.

[41] Je souligne que la requête en radiation du procureur général, présentée devant le protonotaire-chef adjoint Giles, le juge Muldoon et notre Cour, vise à faire radier la déclaration dans sa totalité. Cet objet ressort pleinement de l'avis de requête initial et de l'avis d'appel⁵⁸ de même que des décisions du protonotaire-chef adjoint Giles et du juge Muldoon. La requête ne vise pas à retrancher certaines parties de

concluded that it is not plain and obvious that Mr. Harris' action overall cannot succeed, there is no need to consider individual aspects of the statement of claim, such as whether the Minister owes a fiduciary duty or acts in a capacity akin to a fiduciary toward taxpayers in general. Mr. Harris' action is not necessarily dependent on this allegation.

[42] In any event, I have concluded that it is not plain and obvious that the Minister owes no fiduciary obligations to taxpayers. On the one hand, I recognize that there is law to suggest that the Minister owes no such obligation to taxpayers. For example, in *Guerin et al. v. The Queen et al.*,⁵⁹ Dickson J. (as he then was) held:

It should be noted that fiduciary duties generally arise only with regard to obligations originating in a private law context. Public law duties, the performance of which requires the exercise of discretion, do not typically give rise to a fiduciary relationship. As the "political trust" cases indicate, the Crown is not normally viewed as a fiduciary in the exercise of its legislative or administrative function.⁶⁰

[43] Similarly, in *Rothmans of Pall Mall Canada Limited v. Minister of National Revenue (No. 1)*, Le Dain J.A. held that "the duty of the [Minister of National Revenue] under section 202 of the *Excise Act* is one owing to the Crown rather than [to Rothmans]."⁶¹

[44] On the other hand, there is law to suggest that the Minister does owe fiduciary obligations to taxpayers. In *Bromley London BC v Greater London Council*,⁶² Lord Diplock held that "a local authority owes a general fiduciary duty to the ratepayers from whom it obtains moneys needed to carry out its statutory functions."⁶³ In *Roberts v. Hopwood*,⁶⁴ Lord Atkinson held:

A body charged with the administration for definite purposes of funds contributed in whole or in part by persons other

l'acte de procédure. Par conséquent, il n'est pas nécessaire, vu ma conclusion que l'action de M. Harris n'est pas manifestement vouée à l'échec, d'examiner des points particuliers de la déclaration, comme la question de savoir si le ministre assume un devoir fiduciaire envers les contribuables en général ou exerce des fonctions assimilables à celles d'un fiduciaire. Le sort de l'action de M. Harris ne dépend pas nécessairement de cette allégation.

[42] Quoi qu'il en soit, il n'est pas manifeste et évident, selon moi, que le ministre n'assume pas de devoir fiduciaire envers les contribuables. D'un côté, je reconnais qu'il existe des arguments juridiques permettant de soutenir l'inexistence d'une telle obligation, notamment l'arrêt *Guerin et autres c. La Reine et autre*⁵⁹, dans lequel le juge Dickson (tel était alors son titre) a écrit:

Il nous faut remarquer que, de façon générale, il n'existe d'obligation de fiduciaire que dans le cas d'obligations prenant naissance dans un contexte de droit privé. Les obligations de droit public dont l'acquiescement nécessite l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire ne créent normalement aucun rapport fiduciaire. Comme il se dégage d'ailleurs des décisions portant sur les «fiducies politiques», on ne prête pas généralement à Sa Majesté la qualité de fiduciaire lorsque celle-ci exerce ses fonctions législatives ou administratives⁶⁰.

[43] Dans la même veine, le juge Le Dain, J.C.A., a statué, dans l'affaire *La compagnie Rothmans de Pall Mall Canada Limitée c. Le ministre du Revenu national (N° 1)*, que «l'obligation qui pèse sur [le ministre du Revenu national] en vertu de l'article 202 de la *Loi sur l'accise* est due à la Couronne plutôt qu'«à Rothmans»⁶¹.

[44] D'un autre côté, l'argument voulant que le ministre assume un devoir fiduciaire envers les contribuables est également défendable en droit. Par exemple, lord Diplock a jugé, dans l'affaire *Bromley London BC v Greater London Council*⁶², qu'une [TRADUCTION] «administration locale est généralement tenue à titre fiduciaire envers les contribuables qui lui fournissent les fonds dont elle a besoin pour accomplir les fonctions prévues par la loi»⁶³ et, dans *Roberts v. Hopwood*⁶⁴, lord Atkinson a écrit:

[TRADUCTION] À mon avis, un organisme ayant la responsabilité d'administrer, pour des fins déterminées, des fonds qui

than the members of that body, owes, in my view, a duty to those latter persons to conduct that administration in a fairly businesslike manner with reasonable care, skill and caution, and with a due and alert regard to the interest of those contributors who are not members of the body. Towards these latter persons the body stands somewhat in the position of trustees or managers of the property of others.⁶⁵

[45] In *National Federation of Self-Employed*, despite holding that “the commissioners’ duties are to the Crown,” Lord Wilberforce recognized that a taxpayer could challenge other taxpayers’ tax treatment where a court examined evidence to demonstrate the “breach of duty” alleged.⁶⁶ In so doing, Lord Wilberforce must have implicitly recognized that the commissioners’ duties are not exclusively owed to the Crown.

[46] Similarly, in *National Federation of Self-Employed*, Lord Scarman held:

Not do I accept that the duty to collect ‘every part of inland revenue’ is a duty owed exclusively to the Crown. Notwithstanding the *Treasury* case in 1872, I am persuaded that the modern case law recognises a legal duty owed by the Revenue to the general body of the taxpayers to treat taxpayers fairly⁶⁷

[47] These last few cases, I think, demonstrate that it is not plain and obvious that the Minister owes no fiduciary obligations to taxpayers. Even though the Attorney General could present strong arguments to the contrary, I do not think that Mr. Harris should be “driven from the judgment seat,” language used by the Supreme Court of Canada in *Hunt v. Carey Canada Inc.*

2. Does Mr. Harris have public interest standing to seek declaratory relief relating to the alleged maladministration of the *Income Tax Act* by the Minister of National Revenue?

[48] The Attorney General submits that public interest standing may be granted to permit a citizen to litigate a non-constitutional issue only where the issue

lui proviennent en totalité ou en partie de personnes autres que ses membres, assume à leur égard l’obligation de s’acquitter de sa charge avec une diligence, des compétences et une prudence raisonnables et en veillant activement aux intérêts des bailleurs de fonds ne faisant pas partie de ses membres, d’une façon s’apparentant assez à la gestion d’une entreprise privée. Envers ces dernières personnes, l’organisme agit plus ou moins en qualité de fiduciaire ou de gestionnaire des biens d’autrui⁶⁵.

[45] Dans l’affaire *National Federation of Self-Employed*, lord Wilberforce, même s’il a reconnu que [TRADUCTION] «[I]es obligations des commissaires sont envers Sa Majesté», a jugé qu’un contribuable pouvait contester le traitement fiscal reçu par un autre contribuable s’il pouvait soumettre à l’examen du tribunal des éléments de preuve démontrant l’existence du [TRADUCTION] «manquement au devoir» allégué⁶⁶. Il faut donc que lord Wilberforce ait considéré implicitement que les commissaires n’étaient pas tenus exclusivement envers Sa Majesté.

[46] En outre, lord Scarman a écrit, dans la même affaire:

[TRADUCTION] Je ne sache pas non plus que Sa Majesté soit la créancière exclusive de l’obligation de percevoir «tout impôt». En dépit de la décision *Treasury* de 1872, j’ai la conviction que la jurisprudence actuelle reconnaît que le fisc assume envers l’ensemble des contribuables l’obligation légale de les traiter avec équité [. . .].⁶⁷

[47] Selon moi, ces dernières affaires indiquent qu’il n’est pas évident et manifeste que le ministre n’assume pas de devoir fiduciaire envers les contribuables. Même si le procureur général peut avancer des arguments solides à l’appui de la proposition contraire, je ne crois pas que M. Harris doive être «privé d’un jugement», pour employer les termes de la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Hunt c. Carey Canada Inc.*

2. M. Harris a-t-il qualité pour demander, dans l’intérêt public, un jugement déclaratoire en alléguant la mauvaise administration de la *Loi de l’impôt sur le revenu* par le ministre?

[48] Selon le procureur général, on peut reconnaître à un citoyen la qualité pour introduire une instance non constitutionnelle seulement lorsque les questions

raised concerns the limits of statutory authority for administrative action. The Attorney General relies heavily on Le Dain J.A.'s (as he then was) decision in *Rothmans of Pall Mall Canada Limited v. Minister of National Revenue (No. 1)*.⁶⁸

[49] To evaluate the Minister's argument, a brief reference to the Supreme Court of Canada's decisions in *Thorson v. Attorney General of Canada et al.*,⁶⁹ *Nova Scotia Board of Censors v. McNeil*,⁷⁰ *Minister of Justice of Canada et al. v. Borowski*,⁷¹ *Finlay v. Canada (Minister of Finance)*,⁷² and *Canadian Council of Churches v. Canada (Minister of Employment and Immigration)*⁷³ must be made. In the *Thorson*, *McNeil* and *Borowski* cases, the Supreme Court established the conditions under which a public interest plaintiff could challenge legislation on constitutional grounds. In *Borowski*, Martland J. for the majority held that to obtain public interest standing, a plaintiff must (1) demonstrate that there is a serious issue as to the invalidity of legislation, (2) that the plaintiff has a genuine interest, and (3) there is no other reasonable and effective manner to bring the issue before the court.⁷⁴ In *Canadian Council of Churches*, the Supreme Court of Canada adopted the same three-part test to determine when public interest litigants should be granted standing to challenge legislation on 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]] grounds.⁷⁵

[50] In *Finlay v. Canada (Minister of Finance)*, Le Dain J. considered whether the principles of public interest standing that applied to litigants who seek to challenge legislation on constitutional grounds ought to be extended to a "non-constitutional challenge . . . for a declaration to the statutory authority for public expenditure or other administrative action."⁷⁶ Le Dain J. confirmed that public interest standing should be so extended to ensure "the maintenance of respect for the limits of administrative authority":

The issue, then, as I see it, is whether the principle reflected in *Thorson*, *McNeil* and *Borowski* should be extended by

en litige ont trait aux limites du pouvoir prévu par la loi pour prendre des mesures administratives. Le procureur général cite abondamment les motifs du juge Le Dain (tel était alors son titre) dans l'arrêt *La compagnie Rothmans de Pall Mall Canada Limitée c. Le ministre du Revenu national (N° 1)*⁶⁸.

[49] Pour juger de la valeur de cet argument, il faut se reporter brièvement aux arrêts *Thorson c. Procureur général du Canada et autres*⁶⁹; *Nova Scotia Board of Censors c. McNeil*⁷⁰; *Ministre de la Justice du Canada et autre c. Borowski*⁷¹; *Finlay c. Canada (Ministre des Finances)*⁷²; et *Conseil canadien des Églises c. Canada (Ministre de l'Emploi et de l'Immigration)*⁷³ de la Cour suprême du Canada. La Cour a établi dans les arrêts *Thorson*, *McNeil* et *Borowski* les conditions auxquelles un demandeur est recevable à invoquer des motifs constitutionnels pour contester une loi dans l'intérêt public. Le juge Martland a ainsi affirmé dans l'arrêt *Borowski*, au nom de la majorité de la Cour, que la qualité pour agir dans l'intérêt public exige 1) que la question de la validité de la loi se pose sérieusement, 2) que le demandeur ait un intérêt véritable et 3) qu'il n'y ait pas d'autre manière raisonnable et efficace de soumettre la question à la Cour⁷⁴. Dans l'arrêt *Conseil canadien des Églises*, la Cour suprême du Canada a repris ce critère en trois volets pour déterminer quand il convient de reconnaître la qualité pour agir dans l'intérêt public dans une contestation fondée sur 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° 44]]⁷⁵.

[50] Dans l'arrêt *Finlay c. Canada (Ministre des Finances)*, le juge Le Dain a examiné s'il fallait étendre à «une action en jugement déclaratoire, sans contestation de constitutionnalité, à l'égard du pouvoir que confère la loi de faire des dépenses publiques ou quelque autre action administrative»⁷⁶ les principes applicables en matière de qualité pour agir dans une affaire constitutionnelle. Il a confirmé qu'il le fallait pour «le maintien du respect des limites de l'autorité administrative»:

La question, donc, comme je la conçois, est de savoir si la Cour devrait étendre à de tels cas le principe qui se dégage

this Court to such cases. This question raises again the policy considerations and underlying judicial attitudes to public interest standing, and in particular, whether the same value is to be assigned to the public interest in the maintenance of respect for the limits of administrative authority as was assigned by this Court in *Thorson, McNeil* and *Borowski* to the public interest in the maintenance of respect for the limits of legislative authority.

In my view an affirmative answer should be given to this question.⁷⁷

[51] By contrast, in *Rothmans*, Le Dain J.A. [as he then was] declined to grant Rothmans standing to challenge the Minister's calculations. He held:

The decisions of the Supreme Court of Canada in *Thorson v. Attorney General of Canada* [1975] 1 S.C.R. 138, and *McNeil v. Nova Scotia Board of Censors* (1975) 5 N.R. 43, were urged upon us as indicating a relaxation of the requirement of *locus standi*. A careful reading of these decisions shows, in my respectful opinion, that the principal consideration governing them is the importance in a federal state of opportunity to challenge the constitutional validity of statutes. No such consideration is applicable here. It was suggested that there is a comparable consideration of public policy in broad access to challenge the validity of administrative action, and this view finds some support in the recognition of a judicial discretion to permit a stranger to bring *certiorari* or prohibition in certain cases. The present case is not one that raises any question of the limits of statutory authority. The most that is raised is a question of administrative interpretation that the authorities are obliged to make in their application of the governing statute.⁷⁸

[52] The essential difference between *Rothmans* and the instant appeal is that in *Rothmans*, the Court concluded that the issues raised did not involve a question of the respect of the limits of administrative authority. By contrast, Mr. Harris' statement of claim does. He complains that certain taxpayers have been afforded tax advantages by Revenue Canada that were not afforded to other taxpayers. In other words, he alleges that Revenue Canada has afforded preferential treatment to certain taxpayers, something that raises a question of the limits of statutory authority.

[53] This Court has recognized that where strong public interest issues arise, a court may exercise its

des arrêts *Thorson, McNeil* et *Borowski*. Cette question à son tour soulève des considérations de principe, sous-jacentes aux attitudes des juges envers la qualité pour agir dans l'intérêt public et, en particulier, si la même valeur doit être attribuée à l'intérêt dans le maintien du respect des limites de l'autorité administrative que celle que cette Cour a attribuée, dans les arrêts *Thorson, McNeil* et *Borowski*, à l'intérêt public dans le maintien et le respect des limites de l'autorité législative.

À mon avis, il faut répondre à cette question par l'affirmative⁷⁷.

[51] Dans l'arrêt *Rothmans*, par contre, le juge Le Dain [tel était alors son titre] avait refusé de reconnaître à Rothmans la qualité requise pour contester les calculs du Ministre. Il avait statué:

Les décisions de la Cour suprême du Canada, *Thorson c. Le procureur général du Canada* [1975] 1 R.C.S. 138, et *McNeil c. Nova Scotia Board of Censors* (1975) 5 N.R. 43, nous ont été citées comme indiquant un relâchement de l'exigence de la qualité pour agir. Une lecture attentive de ces décisions montre, à mon avis, que la considération essentielle sous-jacente à ces décisions est l'importance, dans un État fédéral, de la possibilité de contester la validité constitutionnelle des lois. Cette considération n'est pas applicable ici. On prétend qu'une considération comparable d'intérêt public sous-tend la possibilité de contester la validité de l'action administrative, et ce point de vue trouve un certain appui dans la reconnaissance du pouvoir discrétionnaire judiciaire d'autoriser un tiers à demander un bref de *certiorari* ou de prohibition dans certaines affaires. La présente affaire ne soulève pas la question des limites d'un pouvoir légal. Il s'agit tout au plus d'une question d'interprétation administrative nécessaire à l'application de la loi en vigueur⁷⁸.

[52] La différence essentielle entre l'arrêt *Rothmans* et la présente espèce tient à ce que la Cour avait conclu, dans *Rothmans*, que l'affaire ne mettait pas en cause la question du respect des limites de l'autorité administrative. Or, la déclaration de M. Harris soulève précisément cette question. Il allègue que des contribuables ont obtenu de Revenu Canada des avantages fiscaux auxquels n'ont pas eu droit les autres contribuables. Il affirme, autrement dit, que Revenu Canada a accordé un traitement préférentiel à certains contribuables, un geste qui met en jeu la question des limites d'un pouvoir légal.

[53] Notre Cour a jugé qu'un tribunal peut exercer son pouvoir discrétionnaire de reconnaître à quelqu'un

discretion to recognize public interest standing. In *Distribution Canada Inc. v. M.N.R.*,⁷⁹ a case in which a plaintiff sought to require the Minister to comply with certain provisions of the *Customs Tariff* [R.S.C., 1985 (3rd Supp.), c. 41], Desjardins J.A. held that public interest standing may exist where “the matter raised . . . is one of strong public interest and there may be no other way such an issue could be brought to the attention of the Court, were it not for the efforts of the [public interest litigant].”⁸⁰

[54] Similarly, in *National Federation of Self-Employed*, despite holding that “[a]s a matter of general principle I would hold that one taxpayer has no sufficient interest in asking the court to investigate the tax affairs of another taxpayer or to complain that the latter has been underassessed or overassessed,”⁸¹ Lord Wilberforce held:

That a case can never arise in which the acts or abstentions of the Revenue can be brought before the court I am certainly not prepared to assert, nor that, in a case of sufficient gravity, the court might not be able to hold that another taxpayer or other taxpayers could challenge them. Whether this situation has been reached or not must depend on an examination, on evidence, of what breach of duty or illegality is alleged. On this, and relating it to the position of the complainant, the court has to make its decision.⁸²

[55] In the same vein, Lord Diplock held:

I do not doubt, however, and I do not understand any of your Lordships to doubt, that if it were established that the Board were proposing to exercise or to refrain from exercising their powers not for reasons of ‘good management’ but for some extraneous or ulterior reason that action or inaction of the Board would be ultra vires and would be a proper matter for judicial review if it were brought to the attention of the court by an applicant with ‘a sufficient interest’ in having the Board compelled to observe the law.⁸³

[56] Lord Diplock added that it would “be a grave lacuna in our system of public law if a pressure group, like the federation, or even a single public spirited taxpayer, were prevented by outdated technical rules of locus standi from bringing the matter to the attention of the court to vindicate the rule of law and get

la qualité pour agir dans l’intérêt public lorsque d’importantes questions d’intérêt général sont soulevées. Dans *Distribution Canada Inc. c. M.R.N.*⁷⁹, une affaire dans laquelle la demanderesse voulait obliger le ministre à se conformer à certaines dispositions du *Tarif des douanes* [L.R.C. (1985) (3^e suppl.), ch. 41], le juge Desjardins, J.C.A. a statué qu’il peut y avoir qualité pour agir dans l’intérêt public lorsque «la question [. . .] [posée] est une sérieuse question d’intérêt général et n’eût été ses efforts, il se peut qu’il n’existe aucun autre moyen d’en saisir la Cour»⁸⁰.

[54] De la même façon, même s’il a exprimé l’avis, dans l’affaire *National Federation of Self-Employed*, que «[l]e principe général, selon moi, est qu’un contribuable n’a pas un intérêt suffisant pour demander aux tribunaux d’examiner les affaires fiscales d’un autre contribuable ou pour faire valoir que la cotisation de celui-ci est trop ou trop peu élevée»⁸¹, lord Wilberforce a tout de même écrit:

[TRADUCTION] Je n’affirme certainement pas qu’il ne pourra jamais arriver que des actes ou omissions du fisc soient soumis au tribunal, et je ne dis pas non plus que le tribunal ne pourrait pas statuer, dans des cas suffisamment sérieux, qu’un contribuable ou un groupe de contribuables peut entreprendre une contestation. Pour déterminer s’il s’agit d’une telle éventualité, il faut procéder à un examen du manquement ou de l’illégalité alléguée et de la preuve. C’est sur ces éléments, mis en parallèle avec la position du plaignant, que le tribunal doit fonder sa décision.⁸²

[55] Dans la même veine, lord Diplock a affirmé:

[TRADUCTION] Je suis convaincu, et je ne crois pas que quiconque parmi vos Seigneuries ne doute, que s’il était établi que le fisc voulait exercer ses pouvoirs ou s’abstenir de les exercer, non pour des raisons de «saine administration», mais pour des motifs étrangers à ses fins ou secrets, ces actes ou omissions seraient ultra vires et pourraient à bon droit faire l’objet d’un contrôle judiciaire si le tribunal en était saisi par un demandeur ayant un «intérêt suffisant» à ce qu’il soit ordonné au fisc de se conformer à la Loi.⁸³

[56] Lord Diplock a ajouté que [TRADUCTION] «notre système de droit public souffrirait d’une grave lacune si des règles formalistes désuètes en matière de qualité pour agir empêchaient un groupe de pression comme la fédération ou même, un contribuable animé par l’intérêt public, de saisir le tribunal de l’affaire pour

the unlawful conduct stopped.”⁸⁴

[57] Similarly, Lord Scarman recognized that public interest standing could be granted to a litigant to challenge the tax treatment that the Inland Revenue Commissioners had afforded to other taxpayers. Lord Scarman did not permit the public interest litigant’s leave application to proceed further because he concluded that the Inland Revenue Commissioners had ample statutory authority to conclude compromise agreements with taxpayers. However, he added that if the Federation had presented “reasonable grounds for believing that the failure to collect tax . . . was an abuse of the Revenue’s managerial discretion or that there was a case to that effect which merited investigation and examination by the court,” the Federation would have “shown a sufficient interest for the grant of leave to proceed further with its application.”⁸⁵

[58] Again, as I have explained earlier in these reasons, Revenue Canada would not have the power to conclude the compromise agreement that was at issue in *National Federation of Self-Employed*. Accordingly, I do not think that the reason for which the House of Lords denied public interest standing to the Federation of Self-Employed constitutes good law in Canada. Therefore, I do not think that the House of Lords’ decision demonstrates that Mr. Harris is precluded from obtaining public interest standing to challenge the tax treatment afforded to other taxpayers by Revenue Canada. Indeed, I think that the *obiter* statements of Lord Wilberforce, Lord Diplock and Lord Scarman reproduced above demonstrate the opposite: namely, that if Revenue Canada concludes compromise agreements or covert deals or provides preferential treatment to certain taxpayers without statutory authority, public interest standing may be granted to challenge the tax treatment that Revenue Canada affords to taxpayers who benefit from those actions.

[59] I now turn to the four criteria established in *Finlay* to determine whether this Court should exercise its discretion to recognize Mr. Harris’ public interest standing. In *Finlay*, Le Dain J. held that courts should be concerned about their proper role and their consti-

faire reconnaître la primauté du droit et cesser la conduite illégale»⁸⁴.

[57] De la même façon, lord Scarman a conclu qu’il était possible de reconnaître qu’une personne voulant contester le traitement d’autres contribuables par le fisc avait qualité pour agir. S’il n’a pas permis que la demande d’autorisation aille plus avant, c’est qu’il a jugé que le fisc avait tous les pouvoirs voulus pour en arriver à un compromis avec les contribuables. Il a toutefois ajouté que si la Fédération avait présenté [TRADUCTION] «des motifs raisonnables de croire que l’omission de percevoir l’impôt [. . .] constituait un abus des pouvoirs de gestion du fisc ou qu’il existait des éléments de preuve méritant à juste titre l’examen du tribunal», elle aurait [TRADUCTION] «démonstré qu’elle avait un intérêt suffisant pour obtenir l’autorisation de poursuivre son action»⁸⁵.

[58] Comme je l’ai déjà expliqué dans les présents motifs, Revenu Canada n’aurait pas le pouvoir de passer le compromis dont il était question dans l’affaire *National Federation of Self-Employed*. Je ne crois donc pas que le motif ayant fondé la Chambre des lords à ne pas reconnaître à la Fédération la qualité pour agir dans l’intérêt public soit juridiquement applicable au Canada. Par conséquent, cette décision n’établit pas, selon moi, que M. Harris ne saurait avoir qualité pour contester, dans l’intérêt public, les mesures fiscales prises par Revenu Canada à l’égard d’autres contribuables. En fait, je suis d’avis que les opinions incidentes de lord Wilberforce, lord Diplock et lord Scarman, citées plus haut, démontrent au contraire que si Revenu Canada conclut un compromis ou une entente secrète ou accorde un traitement préférentiel à certains contribuables sans y être autorisé par la loi, il est possible de reconnaître la qualité pour agir dans l’intérêt public à quiconque conteste les avantages fiscaux accordés.

[59] Examinons maintenant si, au regard des quatre critères formulés dans l’arrêt *Finlay*, notre Cour devrait exercer son pouvoir discrétionnaire et reconnaître à M. Harris la qualité pour agir dans l’intérêt public. Dans l’arrêt *Finlay*, le juge Le Dain a affirmé

tutional relationship to other branches of governments. He held that where an issue may be appropriately decided by a court, a court “should not decline to determine it on the ground that because of its policy context or implications it is better left for review and determination by the legislative or executive branches of government.”⁸⁶

[60] In my view, Mr. Harris’ statement of claim raises a justiciable issue. His claim that the Minister of National Revenue acted illegally or improperly or for ulterior motives, namely favouritism and preferential treatment by way of a covert deal when he interpreted the provisions of the Act in favour of a specific trust, raises a question of a potential violation of the Act that a court may assess by reference to the Minister’s duty to follow the Act “absolutely,” as this Court held in *Ludmer*.⁸⁷

[61] The second criterion established by Le Dain J. in *Finlay* was that a public interest litigant must raise a serious issue. As Le Dain J. concluded in *Finlay*, the issues raised by Mr. Harris are “far from frivolous.”⁸⁸ Mr. Harris does not merely bring an action to obtain a declaration for an interpretation of particular sections of the Act. Rather, as stated above, he alleges that the Minister of National Revenue acted for ulterior motives with a view to favouring particular taxpayers, in circumstances where there was a “lack of documentation and analysis of key decisions made by Crown officials in this regard.”⁸⁹ The issues are serious.

[62] The third criterion is that the public interest litigant must have a genuine interest in the issue. On appeal, the Attorney General did not seriously contest that Mr. Harris did have a genuine interest in the issues he raises. Mr. Harris is a taxpayer. He is a member of an organization that seeks to ensure the fair administration of the taxation system. Accordingly, I conclude that Mr. Harris has a genuine interest in the issues he raises.

que les tribunaux devaient prendre en considération leur rôle propre et leur relation constitutionnelle avec les autres branches du gouvernement. Il a jugé que lorsque les tribunaux peuvent trancher un litige, ceux-ci «ne devraient pas refuser de statuer au motif qu’à cause de ses incidences ou de son contexte politiques, il vaudrait mieux en laisser l’examen et le règlement au législatif ou à l’exécutif»⁸⁶.

[60] Je suis d’avis que la déclaration déposée par M. Harris soulève une question contentieuse. Ce dernier affirme en effet que Revenu Canada a agi illégalement, irrégulièrement ou pour un motif inavoué, savoir le favoritisme et le traitement préférentiel par entente secrète, en interprétant la *Loi de l’impôt sur le revenu* en faveur d’une fiducie particulière. Cette affirmation soulève la question d’une contravention possible à la Loi qu’un tribunal peut examiner à la lumière de l’obligation du ministre d’obéir «de façon absolue» à la Loi, reconnue par notre Cour dans l’arrêt *Ludmer*.⁸⁷

[61] Le second critère établi par le juge Le Dain dans l’arrêt *Finlay* est le caractère sérieux de la question soulevée par celui qui se réclame de l’intérêt public. Pour reprendre les mots employés par le juge Le Dain dans cette dernière décision, les questions soulevées par M. Harris sont «loin d’être futiles»⁸⁸. M. Harris ne cherche pas seulement à obtenir un jugement déclaratoire interprétant une disposition particulière de la Loi; il allègue plutôt, comme il en a été fait mention plus haut, que le ministre du Revenu national a agi pour un motif inavoué dans le but de favoriser des contribuables particuliers, dans un contexte où faisaient défaut la documentation et l’analyse [TRADUCTION] «relatives à des décisions majeures rendues par des fonctionnaires de la Couronne à cet égard»⁸⁹. Ces questions sont sérieuses.

[62] Le troisième critère est l’existence d’un intérêt véritable dans les questions soulevées. En appel, le procureur général n’a pas contesté vigoureusement cette existence. M. Harris est un contribuable. Il appartient à un organisme veillant à la bonne administration du régime fiscal. Je conclus donc qu’il a un intérêt véritable dans les questions soulevées.

[63] Finally, in exercising its discretion to recognize public interest standing, a court must be satisfied that there is no other reasonable and effective manner in which the issue may be brought before a court. Here too, the Attorney General did not seriously contend that there was another reasonable or effective manner in which the issue could be brought before a court. Mr. Harris requested the Attorney General to do so twice, but to this date, the Attorney General has not yet complied. It cannot be seriously contended that the taxpayers who were provided with the 1991 ruling favourable to them would raise the issues brought by Mr. Harris. Therefore, I conclude that there is no other reasonable and effective manner in which the issue could be brought before a court.

Conclusion on standing

[64] Public interest standing has been granted in analogous cases. For example, in *Greater Victoria Concerned Citizens Assn. v. Provincial Capital Commission*,⁹⁰ a citizens group successfully obtained standing to seek to obtain a declaration that an agreement to lease certain heritage property as a tourist attraction was beyond the Provincial Capital Commission's jurisdiction. In *Union of Nor. Wkrs. v. N.W.T. (Min. of Safety & Pub. Services)*,⁹¹ a union was granted public interest standing to seek to compel a government minister to hold occupational health and safety board meetings. In *Sierra Club of Canada v. Canada (Minister of Finance)*,⁹² an organization promoting protection of the environment was granted standing to seek to compel several government ministers to subject the sale of nuclear reactors to a full environmental assessment under the *Canadian Environmental Assessment Act*,⁹³ the absence of which was said to be unlawful.

[65] I do not think that there is a principled basis for concluding that the Minister of National Revenue is somehow protected from a similar action by a public interest litigant to compel the Minister to perform his or her statutory duties. Accordingly, I conclude that

[63] Finalement, le tribunal doit, pour exercer son pouvoir discrétionnaire en matière de reconnaissance de la qualité pour agir dans l'intérêt public, être convaincu qu'il n'y a pas d'autre manière raisonnable et efficace de soumettre la question à un tribunal. Là non plus, le procureur général n'a pas sérieusement prétendu que les questions pouvaient être soumises à un tribunal d'une autre façon raisonnable et efficace. En effet, M. Harris s'est adressé à deux reprises au procureur général, mais celui-ci n'a toujours pas donné suite à ses demandes. Et l'on ne peut soutenir sérieusement que les contribuables ayant obtenu la décision anticipée favorable de 1991 vont soumettre aux tribunaux les questions soulevées par M. Harris. Par conséquent, je conclus qu'il n'y a pas d'autre manière raisonnable et efficace de soumettre les questions à la justice.

Conclusion sur la qualité pour agir

[64] Les tribunaux ont reconnu l'existence de la qualité pour agir dans des affaires similaires. Par exemple, dans l'affaire *Greater Victoria Concerned Citizens Assn. v. Provincial Capital Commission*⁹⁰, un groupe de citoyens a été admis à demander un jugement déclaratoire portant que la Provincial Capital Commission n'avait pas le pouvoir de louer des biens patrimoniaux comme attraction touristique. Dans *Union of Nor. Wkrs. v. N.W.T. (Min. of Safety & Pub. Services)*⁹¹, la Cour a reconnu à un syndicat la qualité pour chercher, dans l'intérêt public, à contraindre un ministre à convoquer des réunions de la commission de la santé et de la sécurité au travail. Dans *Sierra Club du Canada c. Canada (Ministre des Finances)*⁹², un organisme voué à la protection de l'environnement s'est fait reconnaître la qualité pour demander que plusieurs ministres soumettent la vente de réacteurs nucléaires à une évaluation environnementale complète conformément à la *Loi canadienne sur l'évaluation environnementale*⁹³, arguant que l'absence d'évaluation était illégale.

[65] Je crois que rien ne permet de conclure que le ministre du Revenu national jouisse d'une quelconque protection contre de telles actions visant, dans l'intérêt public, à le contraindre à s'acquitter des fonctions que la loi lui impose. J'estime donc que le juge Muldoon

Muldoon J. properly ruled that Mr. Harris could be granted public interest standing and therefore correctly set aside the Prothonotary's granting of the Crown's motion to strike.

[66] I wish to emphasize the narrow cause of action for which public interest standing has been granted. Mr. Harris does not merely seek to obtain the interpretation of a particular provision of the Act, akin to requesting a court to provide a legal opinion. A mere *bona fide* change of position on interpretation of a statute, without more, would be insufficient to constitute a cause of action and would have been insufficient to persuade this Court to exercise its discretion to recognize public interest standing. Nevertheless, in considering Mr. Harris' cause of action for which public interest standing has been granted, the Trial Judge may incidentally find it necessary to consider whether, on a proper construction of the Act, "taxable Canadian property" may be held by a resident of Canada.

Taxpayer confidentiality

[67] I will briefly address the concerns about taxpayer confidentiality raised by the Attorney General. The Attorney General submitted that to permit Mr. Harris' proceeding to go forward would inevitably tend to breach the confidentiality that is required to be protected by section 241 of the Act. Subsections 241(1) and (2) of the Act state that no official shall, *inter alia*, "knowingly provide . . . to any person any taxpayer information," and that "no official shall be required, in connection with any legal proceedings, to give or produce evidence relating to any taxpayer information."

[68] By contrast, subsection 241(3) states that subsections 241(1) and (2) do not apply in respect of "any legal proceedings relating to the administration or enforcement of this Act," something that Mr. Harris submits his public interest action seeks to achieve.

[69] As Lord Scarman decided in *National Federation of Self-Employed*,⁹⁴ I think that concerns

a conclu à bon droit qu'on pouvait reconnaître à M. Harris la qualité pour agir dans l'intérêt public et qu'il a correctement jugé, par conséquent, qu'il y avait lieu d'infirmar la décision du protonotaire ayant accueilli la requête en radiation de la Couronne.

[66] Je tiens à signaler que la cause d'action pour laquelle la qualité pour agir a été reconnue est étroite. M. Harris ne cherche pas seulement à faire interpréter une disposition particulière de la Loi, ce qui équivaldrait à demander à la Cour de formuler un avis juridique. Un simple changement de position de bonne foi quant à l'interprétation n'aurait pas constitué en soi une cause d'action suffisante et n'aurait pas convaincu notre Cour d'exercer son pouvoir discrétionnaire en matière de reconnaissance de la qualité pour agir dans l'intérêt public. Néanmoins, il se peut que l'examen de la cause d'action à l'égard de laquelle M. Harris a obtenu qualité pour agir dans l'intérêt public oblige le juge de première instance à examiner la question de savoir si, en vertu d'une interprétation correcte de la Loi, un résident canadien peut détenir un «bien canadien imposable».

La confidentialité

[67] Je traiterai brièvement des questions relatives à la confidentialité qu'a soulevées le procureur général. Selon ce dernier, l'action intentée par M. Harris, si la Cour en autorisait la poursuite, risquerait inévitablement de porter atteinte à la confidentialité exigée à l'article 241 de la Loi. Les paragraphes 241(1) et (2) de la Loi énoncent notamment qu'il est interdit à un fonctionnaire «de fournir sciemment à quiconque un renseignement confidentiel» et que «nul fonctionnaire ne peut être requis, dans le cadre d'une procédure judiciaire, de témoigner ou de produire quoi que ce soit, relativement à un renseignement confidentiel».

[68] Cependant le paragraphe 241(3) prévoit que les paragraphes 241(1) et (2) ne s'appliquent pas «aux procédures judiciaires ayant trait à l'application ou à l'exécution de la présente loi», ce que M. Harris prétend vouloir accomplir en intentant son action d'intérêt public.

[69] Tout comme lord Scarman dans la décision *National Federation of Self-Employed*⁹⁴, je pense que

about taxpayer confidentiality should be left to a case management or trial judge to decide. I note that there is ample provision in the *Federal Court Rules, 1998*, that would adequately address confidentiality concerns. Subsection 29(2) permits a Court to “direct that all or part of a proceeding be heard *in camera* if it is satisfied that the hearing should not be open to the public.” Rule 151 permits a Court to “order that material to be filed shall be treated as confidential.” Paragraph 152(2)(b) requires a solicitor of record to be given confidential material, *inter alia*, “only if the solicitor gives a written undertaking to the Court that he or she will . . . not disclose its content except to solicitors assisting in the proceeding or to the Court in the course of argument.”

[70] I would therefore dismiss the appeal, with costs.

LÉTOURNEAU J.A.: I agree.

ROBERTSON J.A.: I agree.

les questions touchant la confidentialité des renseignements fiscaux devraient être laissées à l’appréciation du juge chargé de la gestion de l’instance ou du juge de première instance. J’ajoute que les *Règles de la Cour fédérale (1998)* prévoient de nombreuses règles permettant de régler de façon appropriée les préoccupations relatives à la confidentialité. Le paragraphe 29(2) permet à la Cour d’ordonner que l’instruction d’une instance ou d’une partie de celle-ci se déroule à huis clos, si elle est d’avis qu’elle ne devrait pas être publique». La règle 151 prévoit que la Cour peut «ordonner que des documents ou éléments matériels qui seront déposés soient considérés comme confidentiels». L’alinéa 152(2)(b) énonce qu’un document ou élément matériel confidentiel ne peut être remis à l’avocat inscrit au dossier que s’il s’engage, notamment, «par écrit auprès de la Cour [. . .] à ne pas divulguer son contenu, sauf aux avocats participant à l’instance ou à la Cour pendant son argumentation».

[70] Par conséquent, je suis d’avis de rejeter l’appel avec dépens.

LE JUGE LÉTOURNEAU, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE ROBERTSON, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

¹ R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1.

² *Information Circular 70-6R2*.

³ *Ibid.*, para. 4 & 5.

⁴ *Ibid.*, para. 3.

⁵ On this appeal, I have made reference to the Auditor General of Canada’s report, dated May 7, 1996 [*Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons. Forward and Main Points, Chapter 1 “Other Audit Observations”*], as well as the Standing Committee on Finance’s report, dated September 17, 1996 [*Taxable Canadian Property: Third Report of the Standing Committee on Finance*], which are referred to in Mr. Harris’ statement of claim (see rule 177 [of the *Federal Court Rules, 1998*, SOR/98-106] and *Web Offset Publications Ltd. v. Vickery* (1999), 43 O.R. (3d) 802 (C.A.), application for leave to appeal filed September 24, 1999, [1999] S.C.C.A. No. 460).

⁶ Report of the Auditor General, at p. 1-22. See also statement of claim, paras. 26 and 29(3).

⁷ *Taxable Canadian Property: Third Report of the Standing Committee on Finance*, (September 1996). See also statement of claim, at para. 25.

¹ L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1.

² *Circulaire d’information 70-6R2*.

³ *Ibid.*, par. 4 et 5.

⁴ *Ibid.*, par. 3.

⁵ Dans le présent appel, je fais mention du rapport du vérificateur général du Canada daté du 7 mai 1996 [*Rapport du vérificateur général du Canada à la Chambre des communes. Avant-propos et Points saillants, chapitre 1 «Autres observations et vérification»*] ainsi que du rapport du Comité permanent des finances daté du 17 septembre 1996 [*Biens canadiens imposables: troisième rapport du Comité permanent des finances*], lesquels sont cités dans la déclaration de M. Harris (voir la règle 177 [des *Règles de la Cour fédérale (1998)*, DORS/98-106] et *Web Offset Publications Ltd. v. Vickery* (1999), 43 O.R. (3d) 802 (C.A.), demande d’autorisation de pourvoi déposée le 24 septembre 1999, [1999] S.C.C.A. n° 460).

⁶ Rapport du vérificateur général, à la p. 1-22. Voir également la déclaration, par. 26 et 29(3).

⁷ *Biens canadiens imposables: troisième rapport du Comité permanent des Finances*, (septembre 1996). Voir également la déclaration, par. 25.

⁸ Statement of claim, at para. 29(e).

⁹ S. 107(5) of the Act generally triggers a deemed disposition of property where a trust distributes property to a non-resident taxpayer, except where the property is taxable Canadian property.

¹⁰ Statement of claim, para. 7.

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*, para. 16.

¹³ *Ibid.*, para. 43(c).

¹⁴ (1997), 98 DTC 6072 (F.C.T.D.), at p. 6077.

¹⁵ [1992] 1 S.C.R. 236.

¹⁶ [1999] 2 F.C. 392 (T.D.), at p. 410.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ *Ibid.*, at p. 411.

²⁰ *Ibid.*, at p. 413.

²¹ *Ibid.*, at p. 414.

²² *Ibid.*, at p. 410.

²³ *Ibid.*, at p. 414.

²⁴ [1990] 2 S.C.R. 959.

²⁵ *Ibid.*, at p. 980.

²⁶ [1985] 1 S.C.R. 441.

²⁷ *Ibid.*, at pp. 486-487.

²⁸ *Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons* (May 1996), *supra*, at p. 1-15. See statement of claim, para. 11.

²⁹ *Ibid.*, at p. 1-16.

³⁰ *Ibid.* See statement of claim, para. 29.

³¹ *Ibid.*, at p. 1-21.

³² [1990] 1 F.C. 288 (T.D.).

³³ *Ibid.*, at pp. 294-296 (emphasis added).

³⁴ [1981] 2 All E.R. 93 (H.L.).

³⁵ *Ibid.*, at pp. 98-99.

³⁶ However, I note that in *Longley v. Minister of National Revenue* (1992), 66 B.C.L.R. (2d) 238 (C.A.), counsel for the Attorney General submitted that "a declaration related to the interpretation and application of s. 127 [of the *Income Tax Act*] is within the jurisdiction of the Federal Court under s. 18 of the *Federal Court Act*" (at p. 243).

³⁷ Statement of claim, para. 33.

³⁸ *Ibid.*, para. 13.

³⁹ *Ibid.*, para. 29.

⁴⁰ *Ibid.*, para. 33.

⁴¹ *Ibid.*, para. 43(c).

⁴² *Karavos v. Toronto & Gillies*, [1948] 3 D.L.R. 294 (Ont. C.A.), at p. 297.

⁴³ [1959] S.C.R. 121.

⁴⁴ *Ibid.*, at pp. 140, 143, cited approvingly in *Longley v. M.N.R.* (1999), 176 D.L.R. (4th) 445 (B.C.S.C.), at paras. 82-83 [p. 466].

⁸ Déclaration, par. 29(e).

⁹ Lorsqu'une fiducie attribue des biens à un contribuable non résident, elle est généralement réputée en avoir disposé, aux termes de l'art. 107(5), à moins que le bien ne soit un bien canadien imposable.

¹⁰ Déclaration, par. 7.

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*, par. 16.

¹³ *Ibid.*, par. 43(c).

¹⁴ (1997), 98 DTC 6072 (C.F. 1^{re} inst.), à la p. 6077.

¹⁵ [1992] 1 R.C.S. 236.

¹⁶ [1999] 2 C.F. 392 (1^{re} inst.), à la p. 410.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ *Ibid.*, à la p. 411.

²⁰ *Ibid.*, à la p. 414.

²¹ *Ibid.*

²² *Ibid.*, à la p. 410.

²³ *Ibid.*, à la p. 414.

²⁴ [1990] 2 R.C.S. 959.

²⁵ *Ibid.*, à la p. 980.

²⁶ [1985] 1 R.C.S. 441.

²⁷ *Ibid.*, aux p. 486 et 487.

²⁸ *Rapport du vérificateur général du Canada à la Chambre des communes* (mai 1996), précité, à la p. 1-16. Voir le par. 11 de la déclaration.

²⁹ *Ibid.*, à la p. 1-17.

³⁰ *Ibid.* Voir la déclaration, par. 29.

³¹ *Ibid.*, à la p. 1-22.

³² [1990] 1 C.F. 288 (1^{re} inst.).

³³ *Ibid.*, aux p. 294 à 296 (non souligné dans l'original).

³⁴ [1981] 2 All E.R. 93 (H.L.).

³⁵ *Ibid.*, aux p. 98 et 99.

³⁶ Je constate toutefois que dans l'affaire *Longley v. Minister of National Revenue* (1992), 66 B.C.L.R. (2d) 238 (C.A.), l'avocat du procureur général a plaidé que [TRADUCTION] «des jugements déclaratoires concernant l'interprétation et l'application de l'art. 127 [de la *Loi de l'impôt sur le revenu*] ressortissent à la compétence conférée à la Cour fédérale par l'art. 18 de la *Loi sur la Cour fédérale*» (à la p. 243).

³⁷ Déclaration, par. 33.

³⁸ *Ibid.*, par. 13.

³⁹ *Ibid.*, par. 29.

⁴⁰ *Ibid.*, par. 33.

⁴¹ *Ibid.*, par. 43(c).

⁴² *Karavos v. Toronto & Gillies*, [1948] 3 D.L.R. 294 (C.A. Ont.), à la p. 297.

⁴³ [1959] R.C.S. 121.

⁴⁴ *Ibid.*, aux p. 140, 143; la Cour a, dans la décision *Longley v. M.N.R.* (1999), 176 D.L.R. (4th) 445 (C.S.C.-B.), cité ce passage en l'approuvant, aux para. 82 et 83 [p. 466].

⁴⁵ *National Federation of Self-Employed*, *supra*, note 34, at p. 98.

⁴⁶ *Ibid.*, at p. 101.

⁴⁷ *Ibid.*, at p. 111.

⁴⁸ [1995] 2 F.C. 3 (C.A.).

⁴⁹ *Ibid.*, at p. 17.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ [1974] 1 F.C. 600 (C.A.), at p. 602.

⁵² [1980] CTC 318 (F.C.A.).

⁵³ *Ibid.*, at p. 319.

⁵⁴ *Longley*, *supra*, note 36, at p. 243.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ *Nova Ban*, *supra*, note 32, at p. 291.

⁵⁷ *Operation Dismantle*, *supra*, note 26, at p. 455.

⁵⁸ The original notice of motion stated that “the Statement of Claim discloses no reasonable cause of action” and that the “Statement of Claim is prejudicial and embarrassing and is an abuse of the process of the Court.” The notice of appeal states that “the appellant asks that . . . the Statement of Claim be struck out pursuant to Rule 221 of the *Federal Court Rules, 1998*, with costs to the Appellants.”

⁵⁹ [1984] 2 S.C.R. 335.

⁶⁰ *Ibid.*, at p. 385. See also *Lac Minerals Ltd. v. International Corona Resources Ltd.*, [1989] 2 S.C.R. 574, per La Forest J. (dissenting).

⁶¹ [1976] 2 F.C. 500 (C.A.), at p. 510.

⁶² [1982] 1 All ER 129 (H.L.).

⁶³ *Ibid.*, at p. 165.

⁶⁴ [1925] A.C. 578 (H.L.).

⁶⁵ *Ibid.*, at pp. 595-596.

⁶⁶ *National Federation of Self-Employed*, *supra*, note 34, at p. 99.

⁶⁷ *Ibid.*, at p. 112.

⁶⁸ *Supra*, note 61.

⁶⁹ [1975] 1 S.C.R. 138.

⁷⁰ [1976] 2 S.C.R. 265.

⁷¹ [1981] 2 S.C.R. 575.

⁷² [1986] 2 S.C.R. 607.

⁷³ [1992] 1 S.C.R. 236.

⁷⁴ *Borowski*, *supra*, note 71, at p. 598.

⁷⁵ *Canadian Council of Churches*, *supra*, note 15, at p. 252 (“The principles for granting public standing set forth by this Court need not and should not be expanded”).

⁷⁶ *Finlay*, *supra*, note 72, at p. 630.

⁷⁷ *Ibid.*, at pp. 630-631.

⁷⁸ *Rothmans*, *supra*, note 61, at p. 510 (emphasis added).

⁷⁹ [1993] 2 F.C. 26 (C.A.).

⁸⁰ *Ibid.*, at p. 39.

⁸¹ *National Federation of Self-Employed*, *supra*, note 34, at p. 99.

⁴⁵ *National Federation of Self-Employed*, précitée, note 34, à la p. 98.

⁴⁶ *Ibid.*, à la p. 101.

⁴⁷ *Ibid.*, à la p. 111.

⁴⁸ [1995] 2 C.F. 3 (C.A.).

⁴⁹ *Ibid.*, à la p. 17.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ [1974] 1 C.F. 600 (C.A.), à la p. 602.

⁵² [1980] CTC 318 (C.A.F.).

⁵³ *Ibid.*, p. 319.

⁵⁴ *Longley*, précité, note 36, à la p. 243.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ *Nova Ban*, précité, note 32, à la p. 291.

⁵⁷ *Operation Dismantle*, précité, note 26, à la p. 455.

⁵⁸ L’avis de requête initial comportait l’allégation suivante: [TRADUCTION] «la déclaration ne révèle aucune cause d’action raisonnable [. . .] [elle] est préjudiciable et embarrassante et constitue un recours abusif à la procédure de la Cour», et l’avis d’appel, [TRADUCTION] «les appelants demandent [. . .] la radiation de la déclaration en vertu de la règle 221 des *Règles de la Cour fédérale (1998)*, avec dépens en faveur des appelants».

⁵⁹ [1984] 2 R.C.S. 335.

⁶⁰ *Ibid.*, à la p. 385. Voir également *Lac Minerals Ltd. c. International Corona Resources Ltd.*, [1989] 2 R.C.S. 574, le juge La Forest (dissident).

⁶¹ [1976] 2 C.F. 500 (C.A.), à la p. 510.

⁶² [1982] 1 All ER 129 (H.L.).

⁶³ *Ibid.*, à la p. 165.

⁶⁴ [1925] A.C. 578 (H.L.).

⁶⁵ *Ibid.*, aux p. 595 et 596.

⁶⁶ *National Federation of Self-Employed*, précité, note 34, à la p. 99.

⁶⁷ *Ibid.*, à la p. 112.

⁶⁸ Précité, note 61.

⁶⁹ [1975] 1 R.C.S. 138.

⁷⁰ [1976] 2 R.C.S. 265.

⁷¹ [1981] 2 R.C.S. 575.

⁷² [1986] 2 R.C.S. 607.

⁷³ [1992] 1 R.C.S. 236.

⁷⁴ *Borowski*, précité, note 71, à la p. 598.

⁷⁵ *Conseil canadien des Églises*, précité, note 15, aux p. 252 et 253 («Il n’est pas nécessaire d’élargir les principes régissant la reconnaissance de la qualité pour agir dans l’intérêt public établis par notre Cour»).

⁷⁶ *Finlay*, précité, note 72, à la p. 630.

⁷⁷ *Ibid.*, à la p. 631.

⁷⁸ *Rothmans*, précité, note 61, à la p. 510 (non souligné dans l’original).

⁷⁹ [1993] 2 C.F. 26 (C.A.).

⁸⁰ *Ibid.*, à la p. 39.

⁸¹ *National Federation of Self-Employed*, précité, note 34, à la p. 99.

⁸² *Ibid.*

⁸³ *Ibid.*, at p. 101.

⁸⁴ *Ibid.*, at p. 107.

⁸⁵ *Ibid.*, at p. 114.

⁸⁶ *Finlay, supra*, note 72, at p. 632.

⁸⁷ *Ludmer, supra*, note 48, at p. 17.

⁸⁸ *Finlay, supra*, note 72, at p. 633.

⁸⁹ Statement of claim, para. 13.

⁹⁰ (1990), 46 Admin. L.R. 74 (B.C.S.C.).

⁹¹ [1991] N.W.T.R. 103 (S.C.).

⁹² [1999] 2 F.C. 211 (T.D.).

⁹³ S.C. 1992, c. 37.

⁹⁴ *Supra*, note 34, at p. 114 (“discovery can safely be left to the discretion of the court guided by the law as I believe it to be”).

⁸² *Ibid.*

⁸³ *Ibid.*, à la p. 101.

⁸⁴ *Ibid.*, à la p. 107.

⁸⁵ *Ibid.*, à la p. 114.

⁸⁶ *Finlay*, précité, note 72, à la p. 632.

⁸⁷ *Ludmer*, précité, note 48, à la p. 17.

⁸⁸ *Finlay*, précité, note 72, à la p. 633.

⁸⁹ Déclaration, par. 13.

⁹⁰ (1990), 46 Admin. L.R. 74 (C.S.C.-B.).

⁹¹ [1991] N.W.T.R. 103 (C.S.).

⁹² [1999] 2 C.F. 211 (1^{re} inst.).

⁹³ L.C. 1992, ch. 37.

⁹⁴ Précité, note 34, à la p. 114, [TRADUCTION] («on peut laisser les questions de communication préalable à la discrétion de la Cour qui sera guidée par le droit existant, tel que je le conçois»).