Document généré le 19 juil. 2025 11:52

Les Cahiers de droit

Le recouvrement de l'impôt et les droits de la personne

Henri Brun

Volume 24, numéro 3, 1983

URI : https://id.erudit.org/iderudit/042557ar
DOI : https://doi.org/10.7202/042557ar

Aller au sommaire du numéro

Éditeur(s)

Faculté de droit de l'Université Laval

ISSN

0007-974X (imprimé)
1918-8218 (numérique)

Découvrir la revue

Citer cet article

Brun, H. (1983). Le recouvrement de l'impôt et les droits de la personne. *Les Cahiers de droit*, *24*(3), 457–475. https://doi.org/10.7202/042557ar

Résumé de l'article

Those who like to pay tax are few. Accordingly, income tax is often described as a shame. Of course, the right to enjoyment of property is at stake in the matters of taxation. And the collection of taxation involves also other aspects of the right to substantive and procedural due process of law : right to privacy, to be heard, to unbiassed decision, to professional secrecy...

This article contrasts these rights, as they are expressed in sections 5 to 9 and 23 of the *Charte des droits et libertés de la personne* of Québec and section 8 of the *Canadian Charter of Rights and Freedom*, with sections 13 to 16 and 38 and following of the *Loi sur le ministère du revenu* of Québec and sections 159, 231 and 232 of the *Canadian Income Tax Act*.

It finds that it is the application of the income tax law, more than the law itself, that threatens human rights. It concludes that the main benefit of both Charters of rights is to provide a shelter from such unreasonnable application

Tous droits réservés © Faculté de droit de l'Université Laval, 1983

Ce document est protégé par la loi sur le droit d'auteur. L'utilisation des services d'Érudit (y compris la reproduction) est assujettie à sa politique d'utilisation que vous pouvez consulter en ligne.

https://apropos.erudit.org/fr/usagers/politique-dutilisation/

Cet article est diffusé et préservé par Érudit.

Érudit est un consortium interuniversitaire sans but lucratif composé de l'Université de Montréal, l'Université Laval et l'Université du Québec à Montréal. Il a pour mission la promotion et la valorisation de la recherche.

https://www.erudit.org/fr/

Le recouvrement de l'impôt et les droits de la personne *

Henri BRUN **

Those who like to pay tax are few. Accordingly, income tax is often described as a shame. Of course, the right to enjoyment of property is at stake in the matters of taxation. And the collection of taxation involves also other aspects of the right to substantive and procedural due process of law : right to privacy, to be heard, to unbiassed decision, to professional secrecy...

This article contrasts these rights, as they are expressed in sections 5 to 9 and 23 of the Charte des droits et libertés de la personne *of Québec and section 8 of the* Canadian Charter of Rights and Freedom, *with sections 13 to 16 and 38 and following of the* Loi sur le ministère du revenu *of Québec and sections 159, 231 and 232 of the Canadian* Income Tax Act.

It finds that it is the application of the income tax law, more than the law itself, that threatens human rights. It concludes that the main benefit of both Charters of rights is to provide a shelter from such unreasonnable application.

Pages

1. Le droit à l'égalité 458

2. La liberté d'expression 461

3. L'application régulière du droit 462
3.1. En matière de perception de l'impôt 463
3.2. En matière de vérificaion des cotisations 464
3.2.1. La perquisition sans mandat 464
3.2.2. L'ordre de produire 465
3.2.3. La perquisition avec mandat 466
3.2.4. L'enquête 470
3.2.5. Le secret professionnel 471

Conclusion 474

* Ce texte a été écrit suite à un exposé oral fait en avril 1983 lors d'un colloque organisé par la F.I.E.D.A. et la Faculté de droit de l'Université Laval.

** Avocat, professeur, Faculté de droit, Université Laval.

Les Cahiers de Droit, vol. 24, nº 3, septembre 1983, pp. 457-475

Il y a plus de plaisir à donner qu'à recevoir, dit-on. Que voilà un adage que bien peu de contribuables acceptent d'appliquer à leurs contributions aux œuvres fiscales. Ces dernières, c'est bien connu, ne servent de fins vraiment louables que lorsqu'elles participent à la composition de son propre revenu.

Toujours est-il que le fisc jouit d'une réputation douteuse dont les racines ne poussent pas nécessairement toutes dans la même direction. Est-ce là seulement l'attribut forcé du don forcé ? Est-ce davantage le résultat d'une froide évaluation des politiques financières des gouvernements ? Ou n'est-ce pas plutôt que cette réputation est l'enfant tout naturel d'un certain droit et de certaines pratiques administratives ?

C'est cette troisième hypothèse que nous cherchons ici à vérifier, dans une certaine mesure. Nous le faisons en matière de recouvrement de l'impôt, surtout, à partir des principaux droits de la personne qu'énoncent les quatre chartes des droits en vigueur sur le territoire du Québec, droits qui se regroupent sous trois grands titres : l'égalité, la liberté d'expression et l'application régulière [1].

Certains domaines de notre droit sont des lieux privilégiés de mise à l'épreuve des droits de la personne. Dans l'état présent des choses, c'est le cas par exemple du droit carcéral, du droit de l'immigration, du droit du travail, de certains secteurs du droit criminel et du droit relatif à la diffamation et à l'outrage au tribunal. Cette situation résulte des déficiences de la législation ou de l'usage qui est fait de celle-ci par l'Administration, les corporations ou les individus. Nous nous demandons ici si le droit fiscal est un de ces lieux juridiques qui mettent particulièrement à l'épreuve les droits à l'égalité, à la liberté d'expression et à l'application régulière du droit.

Ce sont surtout des questions d'application régulière, substantive ou procédurale, que soulève le droit fiscal et son application. Et ceci est particulièrement vrai en ce qui a trait aux procédures de recouvrement de l'impôt qui font ici l'objet principal de notre attention. Néanmoins, un certain contentieux fiscal existe aussi relativement aux droits à l'égalité et à la liberté d'expression.

1. Le droit à l'égalité

La première question qui vient à l'esprit à propos du respect de l'égalité en droit fiscal porte sur le fait que les taux d'imposition prévus par la loi sont

1. La *Déclaration canadienne des droits*, S.R.C. 1970, app. III ; la *Charte des droits et libertés de la personne*, L.R.Q., c. C-12 ; la *Loi canadienne sur les droits de la personne*, S.C. 1976-77, c. 33 ; la *Charte canadienne des droits et libertés*, S. R.-U. 1982, c. 11.

progressifs : plus le revenu est élevé, plus l'impôt est élevé et plus il l'est par rapport au revenu. Il y a donc là une discrimination manifeste en raison de la condition sociale, discrimination qui pourrait soulever des interrogations à partir de la Déclaration canadienne, de la Charte québécoise et de la Charte canadienne [2]. Deux décisions de cours d'appel portant sur l'égalité de la Déclaration canadienne pourraient en effet nourrir des arguments ploutocratiques.

Dans l'affaire *Johnson,* la Cour d'appel de la Nouvelle-Écosse a cassé une sentence que le juge au procès avait fixée en tenant compte des moyens du coupable [3]. Elle le fit au nom de l'égalité de la Déclaration, jugeant que cette sentence avait été fixée en l'occurence de façon discriminatoire à l'encontre des riches.

Dans l'affaire *Natrall,* à l'inverse, la Cour d'appel de la Colombie-Britannique a refusé de considérer qu'une disposition permettant de condamner à la prison celui qui ne pouvait pas payer une amende portait atteinte au droit à l'égalité de la Déclaration [4]. Elle a refusé de voir là une discrimination à l'encontre des pauvres.

L'égalité pour les riches apparaît donc jouir d'appuis au sein de la magistrature. Et à défaut de concevoir que certaines discriminations positives ou correctives puissent ne pas pécher contre le droit à l'égalité, il est en effet difficile de voir comment le principe de l'impôt progressif pourrait recevoir l'aval judiciaire.

---

2. La Déclaration canadienne et la Charte canadienne s'appliqueraient à l'impôt fédéral et la Charte québécoise à l'impôt québécois. Pour ce qui est de la Charte canadienne, ce sera le cas lorsqu'entrera en vigueur son article 15 qui énonce le droit à l'égalité (ce qui se fera en avril 1985 selon l'article 32 (2) de la Charte). Nous prenons par ailleurs pour acquis que la Charte canadienne ne s'applique pas à la législation québécoise, en raison de la *Loi concernant la loi constitutionnelle de 1982,* L.Q. 1982, c. 21, adoptée en vertu de l'article 33 de la Charte canadienne, et en raison des clauses de dérogation insérées dans toutes les lois subséquentes. La Cour supérieure a reconnu la constitutionnalité de cette Loi de 1982 : *Alliance des professeurs de Montréal* c. *Dubé,* C.S., Montréal, 27 avril 1983 (par le juge en chef Deschênes).
   Lorsqu'elle entrera en vigueur, la *Loi modifiant la Charte des droits et libertés de la personne,* L.Q. 1982, c. 61, donnera d'autre part primauté à la Charte québécoise sur les lois québécoises antérieures comme postérieures à la Charte. Enfin, la Cour fédérale, dans *P.G. Canada* c. *Cumming,* [1980] 2 C.F. 122, a jugé que la Loi canadienne s'appliquait au fisc fédéral, celui-ci étant considéré comme un « service destiné au public » au sens de l'article 5 de la Loi canadienne. Dans la mesure où ce sont des dispositions claires de la loi qui sont en cause, comme dans cette affaire *Cumming,* nous ne voyons pas très bien toutefois comment pourrait s'appliquer la Loi canadienne : celle-ci ne jouit en effet d'aucune primauté législative.
3. *R. v. Johnson,* [1972] 5 C.C.C. (2d) 541.
4. *R. v. Natrall,* (1973) 32 D.L.R. (3d) 241.

En fait, l'impôt progressif est l'exemple type de la mesure de discrimination corrective. Le droit introduit une discrimination qui autrement serait contraire au principe d'égalité, dans le but de contrer une discrimination factuelle. La raisonnabilité de la mesure pourra dépendre de plusieurs facteurs, suivant les circonstances, mais sa présence peut empêcher que l'égalité juridique ne soit dans certains cas qu'une abstraction creuse.

Heureusement la jurisprudence récente [5], et depuis peu les chartes des droits [6], tendent à concilier l'égalité et la discrimination corrective. De sorte qu'il apparaîtrait maintenant dépassé que de songer à combattre l'impôt progressif au nom de l'égalité.

La discrimination en raison du sexe, dans le mode de calcul du revenu, a par ailleurs été combattue sans succès à l'aide du droit à l'égalité de la Déclaration canadienne. Il s'agissait en l'occurence, dans l'affaire *Ayala* [7], de l'article 63 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [8] qui permet que les déductions pour frais de garde d'enfants jouent beaucoup plus facilement pour la femme que pour le mari. La Cour fédérale, en appel de la Commission de révision de l'impôt, a jugé que cette discrimination n'était pas contraire à la Déclaration, puisque le législateur poursuivait un « objectif fédéral régulier »[9].

La même chose a été décidée en 1980 par un Tribunal des droits de la personne appliquant la *Loi canadienne sur les droits de la personne* [10]. En revanche, l'article 15 de la *Charte canadienne des droits et libertés,* lorsqu'il sera en vigueur, devrait conduire les tribunaux vers une interprétation plus significative du droit à l'égalité, interprétation susceptible d'influencer sur l'égalité de l'article 10 de la Charte québécoise qui aura alors primauté sur toutes les lois québécoises [11].

Nos lois fiscales contiennent aussi certains éléments de discrimination fondés sur l'état civil des personnes. Ainsi les règles relatives au calcul du

---

5. *Athabaska Council* c. *Amoco,* [1981] 1 R.C.S. 699 (par le juge Ritchie, en *obiter dictum,* pour quatre juges sur neuf non contredits).
6. Charte canadienne, article 15(2) et Charte québécoise, article 86.1 s. (ces deux dispositions ne sont toutefois pas encore en vigueur).
7. *Ayala* c. *R.,* [1979] 1 C.F. 695.
8. S.C. 1970-71-72, c. 63; la *Loi sur les impôts,* L.R.Q., c. D-3, comporte la même discrimination à l'article 353.
9. Elle se conformait alors à la jurisprudence développée par la Cour suprême dans *Bliss* c. *P.G. Canada,* [1979] 1 R.C.S. 183, *Prata* c. *M.M.I.,* [1976] 1 R.C.S. 376 et *R.* c. *Burnshine,* [1975] 1 R.C.S. 693 et suivie par la suite dans *Mackay* c. *R.,* [1980] 2 R.C.S. 370.
10. *Bailey v. Ministre du revenu,* (1980) 1 C.H.R.R. 193 : voir de plus notre remarque à la fin de la note 2.
11. Conformément à la *Loi modifiant la Charte des droits et libertés de la personne, supra,* note 2.

revenu imposable prévoient, pour les conjoints à charge, des exemptions personnelles qui ne s'appliquent pas aux concubins [12]. Ces dispositions, qui jusqu'ici n'ont pas été contestées devant les tribunaux mais n'ont fait l'objet que de plaintes devant la Commission québécoise des droits de la personne, devront être réévaluées minutieusement avant que n'entre en vigueur l'article 15 de la Charte canadienne et le nouvel article 52 de la Charte québécoise qui étend le champ d'application de cette dernière aux lois plus âgées qu'elle [13].

En matière de recouvrement de l'impôt, plus particulièrement, le droit à l'égalité de la *Déclaration canadienne des droits* a enfin été opposé jusqu'en Cour suprême à l'article 239 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [14]. Celui-ci prévoit que le ministre fédéral du revenu décide, à son entière discrétion, de poursuivre les fraudes à la Loi fédérale sur l'impôt par voie de mise en accusation ou sur déclaration sommaire de culpabilité. Dépendant de ce choix, l'inculpé est passible ou non d'une condamnation à l'emprisonnement.

La Cour suprême, à l'unanimité, après la Cour d'appel de l'Ontario, également unanime, n'a évidemment pas eu de difficulté à juger que cette disposition ne heurtait en aucune façon le droit à l'égalité [15]. Discrimination ne devait pas être confondue avec discrétion : cette dernière était la même pour tous et il n'y avait pas lieu de présumer qu'elle allait être appliquée d'une façon répugnant au droit à l'égalité. C'était pour la Cour suprême une façon de dire qu'il n'y a pas d'équation entre discrimination et égalité et que seules certaines discriminations caractérisées (par la loi ou la jurisprudence) violent le droit à l'égalité.

Il est cependant légitime de se demander, aujourd'hui, si ce genre de discrétion absolue, dénuée de tout critère d'application et dont dépend éventuellement la liberté physique des personnes, subirait avec succès le test de l'article 7 de la *Charte des droits et libertés* malgré le caractère préliminaire de la décision qu'elle engendre. L'article 7 énonce sans réserve le droit à la liberté et le droit au respect des principes de la justice fondamentale. Il est douteux, à notre avis, qu'une discrétion sans borne satisfasse les exigences de cette justice fondamentale lorsqu'en dépend la possibilité de connaître la prison.

2. La liberté d'expression

A priori, il apparaît difficile de voir en quoi le droit fiscal pourrait brimer la liberté d'expression. Et de fait, ce tiers aspect du domaine des

12. Voir, par exemple, l'article 695 de la *Loi sur les impôts,* L.R.Q., c. Q-3.
13. Voir *supra,* note 2.
14. S.C. 1970-71-72, c. 63.
15. *Smythe* c. *R.,* [1971] R.C.S. 680.

droits de la personne n'a connu à notre connaissance qu'une application bien particulière en droit fiscal, et ceci en matière de recouvrement de l'impôt : elle concerne la liberté de religion, et plus spécialement encore l'objection de conscience.

Dans deux affaires relativement récentes, des Huttérites ont en effet plaidé que le plein respect de la liberté de religion passait dans leur cas par une exemption du devoir fiscal [16]. Il leur fallait, pour réussir, convaincre d'abord qu'un rapport peut exister entre fiscalité et religion, et prouver ensuite que la confession religieuse à laquelle ils adhéraient pleinement et honnêtement répugne au paiement des impôts.

Dans *Wipf,* la première de ces deux causes, la Cour fédérale a fait jouer un des critères de l'objection de conscience en faisant ressortir que les enseignements de la foi huttérite n'interdisait pas, au contraire, de payer des impôts à l'État [17]. Dans *Wilson,* la deuxième cause, elle a plutôt écarté carrément l'obligation fiscale du champ de l'objection de conscience [18].

3. L'application régulière du droit

Ainsi que nous l'avons déjà dit, la question du recouvrement de l'impôt met surtout en cause le domaine de l'application régulière du droit, aspects substantif et procédural.

Plus spécifiquement, il s'agit des droits substantifs suivants : droit à la jouissance de sa propriété, droit à la vie privée et droit au secret professionnel, tels qu'ils découlent des articles 1.a) de la Déclaration canadienne, 5 à 9 de la Charte québécoise et 8 de la Charte canadienne. Il s'agit aussi des droits procéduraux à une audition et à une décision impartiale, tels qu'ils découlent des articles 2.e) de la Déclaration, 23 de la Charte québécoise et 8 de la Charte canadienne.

Les dispositions fiscales susceptibles de mettre ces droits en cause sont peut-être nombreuses et variées. Nous nous contentons d'examiner ici deux catégories d'entre elles, soit celles relatives à la perception de l'impôt et celles relatives à la vérification des cotisations, dont nous ne pointerons d'ailleurs que les plus révélatrices.

---

16. *Wipf* c. *R.*, [1973] C.F. 1382 ; *Hutterian Brethren Church of Wilson* c. *R.*, [1979] 1 C.F. 745, confirmée pour d'autres motifs à [1980] C.F. 757.
17. À la page 1400.
18. À la page 754.

3.1. En matière de perception de l'impôt

Les dispositions fiscales qui frappent le plus à ce chapitre sont celles qui fixent un délai de trente jours pour le paiement de l'impôt, qu'il y ait ou non appel ou opposition, sous peine de saisie-arrêt et de saisie-exécution [19].

Il est bien évident que le montant de l'impôt doit être à un certain moment déterminé par l'autorité gouvernementale, et que ce montant doit être payé à l'intérieur d'un délai. Il est donc nécessaire, en conséquence, que cette dernière obligation puisse être sanctionnée par des mesures de saisie, nonobstant appel ou opposition, et que ces mesures puissent procéder rapidement et *ex parte*. Jusque-là, un droit fiscal ainsi aménagé au chapitre de la perception passe avec succès à notre avis le test de la raisonnabilité [19a]. La Cour fédérale, dans l'affaire *Lambert,* n'a pas eu de difficulté à juger que le « droit à une audition impartiale de sa cause » de l'article 2.e) de la *Déclaration canadienne des droits* ne s'appliquait pas à la procédure de l'article 223 de la *Loi de l'impôt sur le revenu,* procédure ayant pour fin d'autoriser une saisie-exécution [20].

Là ne s'arrête cependant pas la relation entre l'application régulière et le droit relatif à la perception des impôts. Suivant nos lois fiscales, la décision de procéder à une saisie-arrêt ou à une saisie-exécution relève par ailleurs de l'autorité exclusive du gouvernement.

Le principe d'impartialité, tant qu'il ne s'est exprimé que par l'entremise de clauses le liant au droit à une audition et visant l'exercice de fonctions de nature judiciaire, ne pouvait guère être opposé avec quelque chance de succès à des décisions provisoires du genre des présentes [21]. L'article 8 de la

---

19. *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 159, 223 et 224 ; *Loi sur le ministère du revenu*, L.R.Q., c. M-31, art. 13, 15 et 16.

19a. Sur le critère de la raisonnabilité, voir « Quelques notes sur les articles, 2. 7 et 15 de la Charte canadienne des droits et libertés », (1982) 23 *C. de D.* 781, 785.

20. *Lambert* c. *R.*, [1975] C.F. 548, confirmée par la Cour d'appel fédérale à [1977] 1 C.F. 199. Et la même chose pourrait être dite des articles 1.a) de la Déclaration, 23 de la Charte québécoise et 8 de la Charte canadienne.

21. C'est là la raison technique de la décision de la Cour fédérale dans *Lambert, supra,* note 20. Depuis lors, l'arrêt de la Cour d'appel fédérale dans *Renaissance International* c. *M.R.N.*, 17 novembre 1982, remet en cause la question de la nature des décisions provisoires des autorités administratives. Il s'agissait dans cette affaire de savoir si l'exercice du pouvoir du ministre de révoquer provisoirement l'enregistrement d'un contribuable comme institution charitable implique le droit à une audition. La Cour a répondu affirmativement, jugeant ce pouvoir de nature quasi judiciaire. Nous doutons de la justesse de cette décision. Voir « Le contrôle judiciaire des décisions interlocutoires des autorités administratives », (1976) 54 *R. du B. Can,* 590, 591 et 601.

Charte canadienne des droits et libertés apparaît avoir maintenant radicalement modifié cette situation. Il vise spécifiquement les saisies et prohibe l'abus sans restriction expresse ni tacite. Le pouvoir de saisir des biens, sans que n'intervienne une autorité judiciaire ou autre autorité suffisamment indépendante, pourrait en effet être considéré abusif au sens de l'article 8 de la Charte canadienne, tout spécialement lorsqu'il s'agit de procéder à l'exécution des biens saisis [22]. Lorsqu'ils seront en vigueur, les nouveaux articles 24.1 et 52 de la *Charte québécoise des droits et libertés de la personne* produiront les mêmes effets sur les dispositions équivalentes de la Loi québécoise, soit les articles 15 et 16 de la *Loi sur le ministère du revenu* [23].

3.2. *En matière de vérification des cotisations*

Les dispositions législatives qui, à ce chapitre, soulèvent le plus d'interrogations du point de vue des droits de la personne sont celles qui permettent au fisc de faire des enquêtes spéciales, d'ordonner la production de documents et de perquisitionner et saisir [24]. Il semble que là se situe le confluent majeur du droit fiscal et des droits de la personne.

3.2.1. La perquisition sans mandat

Toute personne, autorisée par le ministre du revenu, peut entrer en tout lieu, examiner n'importe quoi et saisir n'importe quoi. L'entrée et l'examen se font pour toutes fins relatives à l'application ou à l'exécution de la législation fiscale; la saisie exige par contre qu'il semble à cette personne qu'une infraction à la législation fiscale a été commise.

Il s'agit donc, encore ici, de pouvoirs de perquisitionner et saisir sans mandat judiciaire ou quasi judiciaire. Ces pouvoirs sont à notre avis incompatibles avec les articles 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés*

---

22. La Cour d'appel de l'Alberta, dans *Southam v. Hunter*, 31 janvier 1983, applique ce raisonnement à l'article 10(1) et (3) de la *Loi relative aux enquêtes sur les coalitions*, S.R.C. 1970, c. C-23, qui permet à un enquêteur de saisir des biens sur mandat de la Commission sur les pratiques restrictives du commerce. Les droits à la jouissance de ses biens et à l'application régulière de la loi de l'article 1.a) de la Déclaration canadienne auraient pu produire le même résultat, mais la Cour suprême les a solidairement jugés comme n'étant par rapport à une loi claire qu'une référence à la procédure prévue par la loi : *Curr* c. *R.*, [1972] R.C.S. 889; *Miller* c. *R.*, [1977] 2 R.C.S. 680. La clause générale d'application régulière de la Charte canadienne est libellée différemment à cet égard, mais elle n'a pas pour objet le droit à la jouissance de sa propriété.

23. L.R.Q., c. M-1. Voir *supra*, note 2.

24. *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 231-232; *Loi sur le ministère du revenu*, L.R.Q., c. M-1, art. 38 et ss.

et 24.1 de la *Charte* québécoise *des droits et libertés de la personne.* Étant exercés sans le contrôle de quelque autorité indépendante, les pouvoirs de perquisition et saisie qu'autorisent ces dispositions seraient abusifs au sens des articles 8 et 24.1 des deux chartes, malgré que ce ne soit qu'à des décisions incidentes qu'ils donnent lieu.[25]

3.2.2. L'ordre de produire

En rapport avec la mise en œuvre de la législation fiscale, le ministre du revenu peut ordonner à toute personne de fournir tout renseignement ou de produire tout document [26]. La Cour suprême, à l'unanimité, a bien précisé, si besoin en était, que le texte même de cette disposition ne posait comme condition de son exercice que le fait que celui-ci ait pour objet l'application de la loi [27]. Dans une affaire plus récente, la Cour d'appel fédérale a confirmé cet état de droit ; sa décision a été portée en appel auprès de la Cour suprême où, apparemment, l'on plaidera l'article 8 de la Charte canadienne [28].

Nous doutons fort quant à nous que les articles 8 de la Charte canadienne et 24.1 de la Charte québécoise puissent quelque chose contre la présente disposition. Ces articles ne visent en effet que les perquisitions et saisies, ce dont il n'est aucunement question ici. L'ordre de fournir ou de produire ne comporte pas le même genre d'atteinte au droit à la jouissance de sa propriété ou au droit à la vie privée.

Dans *Rolbin,* la seule affaire de droit fiscal ayant jusqu'ici donné lieu à des jugements portant sur la Charte canadienne, la Cour supérieure, à la suite de la Cour des sessions, a conclu sans mal que l'article 8 de la Charte canadienne ne s'appliquait pas à la présente disposition [29]. Elle a aussi jugé que cette dernière ne violait pas le droit à la protection contre l'auto-incrimination.

L'ordre de produire ou de fournir est susceptible de brimer les droits à la jouissance de sa propriété et à la vie privée dans la mesure seulement où il fait l'objet d'une discrétion sans borne ou exagérément large, comme dans le présent cas d'ailleurs. Aussi vaudrait-il mieux demander ici aux tribunaux d'interpréter cette discrétion conformément à l'article 1.a) de la *Déclaration canadienne des droits,* afin que puissent être cassés les ordres de produire ou de fournir qui sont vraiment abusifs du point de vue du « droit à la

25. Voir *supra,* notes 22 et 23.
26. Loi fédérale, *supra,* note 24, art. 231(3) ; Loi québécoise, *supra,* note 24 art. 39.
27. *Canadian Bank of Commerce v. A.-G. Canada,* 62 D.T.C. 1236.
28. *James Richardson v. M.N.R.,* 82 D.T.C. 6204.
29. *R.* c. *Rolbin,* C.S., 26 octobre 1982, confirmant C.S.P., 28 mai 1982.

jouissance de ses biens ». Il est vrai que la Cour suprême a souvent considéré que les droits substantifs de l'article 1.a) de la Déclaration n'avait pas de vie indépendante de l'application régulière procédurale qu'il énonce. Cette vision, d'une part, tourne le texte même de 1.a) ; d'autre part, elle n'a prévalu que dans des cas où il s'agissait de l'annulation de dispositions législatives, par opposition à l'interprétation ou application de telles dispositions comme dans le présent cas [30].

3.2.3. La perquisition avec mandat

Le ministre du revenu peut aussi, avec l'autorisation d'un juge cette fois, autoriser toute personne à perquisitionner en tout lieu et à saisir toute chose pouvant servir de preuve d'infraction [31]. Il s'agit donc d'un pouvoir très ample, mais qui ne s'exerce que sous le contrôle préalable d'un juge [32]. Les arguments relatifs au principe d'impartialité, tirés des articles 8 de la Charte canadienne et 24.1 de la Charte québécoise, ne pourraient donc pas jouer ici, tout comme il serait manifestement vain d'opposer le droit à une audition à l'exercice de ce pouvoir incident [33].

Les questions d'application régulière que soulève cette disposition sont d'une autre nature. Elles ont trait aux limites de cet ample pouvoir et aux contrôles dont celui-ci peut faire l'objet.

La *Loi* fédérale pose elle-même une limite générale à l'exercice de ce pouvoir de perquisition, limite qui semble placer ce dernier en deçà du critère de l'abus de l'article 8 de la Charte canadienne. Il faut, pour qu'il puisse donner mandat, que le ministre du revenu ait des motifs raisonnables de croire qu'une infraction à la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou à un de ses règlements a été ou sera probablement commise. C'est sur le respect de ce critère que se penchera particulièrement le juge appelé à autoriser la décision de donner mandat.

---

30. Voir par exemple, comme application semblable de l'article 1.a) de la Déclaration canadienne dans le cas de l'article 231 (4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'arrêt *Kelly Douglas v. R., infra*, note 35. Dans le cas de la disposition québécoise équivalente, les articles 5, 6, 7, 8 et 53 de la Charte québécoise pourraient être invoqués avec le même à-propos. La Charte canadienne en revanche n'énonce le droit à la jouissance de sa propriété que par rapport aux procédures de perquisition et de saisie.
31. Loi fédérale, art. 231(4) ; Loi québécoise, art. 40.
32. Pour le ministre fédéral, il s'agit au Québec d'un juge de la Cour supérieure, pour le ministre québécois, d'un juge de la Cour des sessions.
33. Voir *Sales and Armand* c. *M.R.N.*, [1976] 1 C.F. 445, où la Cour d'appel fédérale a refusé d'appliquer à cette disposition le droit à l'audition de l'article 2.e) de la *Déclaration canadienne des droits*. Les deux lois précisent que la demande d'autorisation se fait *ex parte*. Sur la nature des pouvoirs respectifs du ministre et du juge, voir d'une façon générale *M.R.N.* c. *Coopers and Lybrand*, [1979] 1 R.C.S. 495.

La Loi québécoise pose pour sa part une limite beaucoup plus vague. Il suffit que le mandat soit « pour toutes fins relatives à l'application d'une loi fiscale ». Il n'est pas du tout sûr qu'un critère si large soit compatible avec le droit à la jouissance de sa propriété et le droit à la vie privée énoncés aux articles 5 à 8 et 24.1 de la Charte québécoise [34]. Une chose est certaine en tout cas, c'est que ces dispositions de la Charte, jointes à l'article 53 de cette dernière, devraient permettre que la *Loi sur le ministère du revenu* soit interprétée conformément aux droits fondamentaux qu'elles énoncent : le juge devrait refuser d'autoriser une perquisition qui lui apparaîtrait abusive du point de vue de ces droits. L'abus pourrait résulter dans ce cas du défaut d'adéquation entre la procédure de perquisition et l'application recherchée de la législation fiscale.

En ce qui regarde d'autre part l'aspect saisie de ce pouvoir ministériel, les tribunaux ont justement interprété parfois la législation de façon restrictive, à la lumière de ces mêmes droits à la vie privée et à la jouissance de sa propriété.

Dans un arrêt récent, la Cour suprême de la Colombie-Britannique s'est appuyée sur le « droit à la jouissance de ses biens », de l'article 1.a) de la *Déclaration canadienne des droits,* pour conclure que le ministre fédéral ne peut exercer ce pouvoir de saisie qu'à l'égard de biens reliés à des infractions effectivement présumées à la législation fiscale [35]. Antérieurement, la Cour d'appel fédérale avait même décidé que ces biens devaient avoir un rapport avec l'infraction présumée ayant justifié le ministre de solliciter l'autorisation d'émettre un mandat [36].

Ces interprétations généreuses et rationnelles ne découlent pas du texte même de l'article 231 (4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu.* Elles ne peuvent se justifier qu'en tant qu'interprétations législatives faites conformément aux droits fondamentaux à la vie privée et à la jouissance de sa propriété. Par

---

34. Cette incompatibilité posera un problème lorsqu'entrera en vigueur le nouvel article 52 de la Charte. Voir *supra,* note 2. Cette modification ne changera rien par rapport au droit à la jouissance de sa propriété de l'article 6, car celui-ci n'est dit exister que « dans la mesure prévue par la loi », mais les droits à la propriété et à la vie privée des articles 5, 7, 8 et 24.1 pourront rendre inconstitutionnelle toute disposition législative incompatible. Le nouvel article 9.1 de la Charte permettra des dérogations aux articles 1 à 9, mais nous ne croyons pas qu'il ira jusqu'à accréditer un pouvoir de perquisition aussi ample que le présent : le moyen apparaît disproportionné par rapport au but poursuivi.

35. *Kelly Douglas v. R.,* (1982) 1 W.W.R. 493.

36. *Collavino* c. *M.R.N.,* [1978] 2 C.F. 642. Cet arrêt n'a pas été suivi dans deux arrêts plus récents : *M.N.R. v. Paroian, Courey, Cohen and Houston,* 80 D.T.C. 6077 (C.A. Ont.) et *Royal Craft Products v. M.N.R.,* 80 D.T.C. 6143 (C.A. Alta). Il demeure néanmoins un bon exemple du genre d'interprétation législative que pourraient suggérer les droits fondamentaux à la jouissance de sa propriété et à la vie privée.

rapport à la législation fédérale, les articles 1.a) de la Déclaration canadienne et 8 de la Charte canadienne sous-tendent de telles interprétations. Les articles 5 à 8 et 24.1 de la Charte québécoise le font pour la législation québécoise. Ces droits de la personne pourraient fonder le refus d'autorisation ou l'annulation, complets ou partiels, de saisies jugées abusives à leur égard, sans pour autant mettre en question la validité des dispositions autorisant ces saisies. La disproportion entre la somme ou la qualité des biens saisis et la répression d'infractions données à la législation fiscale pourrait constituer un tel abus.

Le pouvoir de perquisition et saisie avec mandat soulève aussi un problème d'application régulière de nature procédurale. Celui-ci a trait à la possibilité d'obtenir *a posteriori* le contrôle judiciaire de son exercice par le ministre fédéral. Car, bien sûr, le contrôle préalable résultant de l'autorisation judiciaire, qui s'exerce de façon expéditive et *ex parte*, pourrait difficilement prétendre avoir raison de tous les cas d'abus.

La décision de la Cour d'appel fédérale, dans l'affaire *Collavino* dont nous venons de parler, a été renversée par la Cour suprême, mais pour des motifs qui n'ont rien à voir avec ceux de la Cour d'appel fédérale. La Cour suprême a simplement jugé que l'autorisation d'un juge de la Cour supérieure, dans le cas d'un mandat fédéral, ne pouvait pas faire l'objet d'un contrôle judiciaire par la Cour d'appel fédérale en vertu de l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale* [37].

Dans une décision plus récente, la Cour d'appel du Québec a par ailleurs jugé qu'elle n'avait pas compétence pour entendre l'appel d'une autorisation de mandat donnée par un juge de la Cour supérieure [38]. Au nom de la Cour suprême, le juge Chouinard n'a pas entièrement appuyé cette position. Il a confirmé que ni la législation fédérale ni le *Code de procédure civile* n'attribuait compétence à la Cour d'appel. Mais il a par ailleurs pris pour acquis, sans toutefois en décider, qu'un droit d'appel découlait d'un pouvoir inhérent de la Cour d'appel de contrôler et réformer les excès de juridiction de la Cour supérieure. Il a conclu en l'espèce qu'il n'y avait pas eu excès de juridiction [39].

Qu'en est-il en conséquence de la possibilité qu'un mandat de perquisition et saisie puisse être révisé après coup ?

Dans *Coopers and Lybrand*, la Cour suprême n'a pas fermé la porte à la possibilité que l'autorisation d'un juge de la Cour supérieure puisse faire

37. *M.R.N.* c. *Coopers and Lybrand*, [1979] 1 R.C.S. 495.
38. *Goodman* c. *Rompkey*, [1981] C.A. 461.
39. *Idem*, [1982] 1 R.C.S. 589.

l'objet d'un contrôle suivant l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale*[40]. Il nous semble toutefois que les motifs qui l'ont conduite à une réponse négative dans le cas de l'article 28 devraient la conduire à la même conclusion négative dans le cas de l'article 18 : le juge qui autorise un mandat exerce une fonction judiciaire au nom de la Cour supérieure.

Il y aurait aussi la possibilité que la *Charte canadienne des droits et libertés,* afin de permettre en l'occurrence la pleine application de son article 8 destiné à protéger les personnes contre les perquisitions et saisies abusives, ait fait naître dans le présent cas une compétence constitutionnelle en faveur de la Cour d'appel. Nous ne croyons pas que tel puisse être le cas ici.

L'article 24 de la Charte canadienne, qui fonderait cette compétence spéciale, parle de « tribunal compétent », ce qui *a priori* vise les tribunaux auxquels le droit ordinaire attribue par ailleurs compétence. Ce ne serait qu'à défaut d'un tel tribunal que l'article 24 pourrait être considéré comme attributif de compétence. Or, en l'occurrence, la Cour supérieure possède le pouvoir inhérent de reviser en tout ou en partie sa décision d'autoriser un mandat de perquisition et saisie[41]. De plus, la Cour d'appel, dans un arrêt récent, a jugé que le « tribunal compétent » de l'article 24 de la Charte ne pouvait être qu'un de ceux auxquels le droit ordinaire attribue par ailleurs compétence. Elle a réaffirmé qu'en tant que tribunal statutaire, elle n'avait quant à elle que la compétence que lui accorde le droit statutaire[42].

Il n'y aurait donc en définitive que deux moyens par le biais desquels les droits à la jouissance de sa propriété et à la vie privée pourraient être appliqués après coup à un mandat fédéral de perquisition et saisie : la révision de l'autorisation judiciaire par la Cour supérieure, en vertu de son pouvoir inhérent de reviser ses ordonnances *ex parte,* et l'appel à la Cour d'appel en vertu du pouvoir inhérent de cette dernière de corriger les excès de juridiction de la Cour supérieure. Le premier est limité en ce qu'il ne permet pas d'atteindre la Cour d'appel ; le second est aléatoire en ce qu'il suppose le renversement par la Cour suprême d'une jurisprudence récente de la Cour d'appel[43].

---

40. *Supra,* note 37, p. 509.
41. Voir *Equipment Robec* c. *M.R.N.,* [1980] C.S. 1089. Le juge Dugas y trouve les origines de ce pouvoir dans la common law et dans les articles 20 et 46 du *Code de procédure civile.* Il semble considérer que ce pouvoir appartient au juge qui a donné l'autorisation et non à la Cour, ce dont nous ne sommes pas certain.
42. *Laurendeau* c. *P.G. Québec,* C.A., Montréal, 17 avril 1983. (J.E. 83-523). Voir aussi *ACL Canada* c. *Hunter,* J.E. 83-658 (C.A.).
43. En plus des arrêts *Goodman* et *Laurendeau, supra,* notes 38 et 42, voir *Rose* c. *R.,* (1972) C.A. 823. L'idée de l'existence d'un pouvoir inhérent tire son origine d'une jurisprudence plus ancienne de la Cour d'appel : elle est citée par le juge Chouinard dans *Goodman,*

Pour ce qui est du mandat de perquisition et saisie québécois, il peut *a posteriori* faire l'objet du pouvoir général de surveillance et de réforme de la Cour supérieure, sujet à appel, puisqu'il est autorisé par un juge d'un tribunal inférieur, la Cour des sessions [43a].

3.2.4. L'enquête

Pour toutes fins ayant trait à l'application ou à l'exécution de la législation fiscale, le ministre du revenu peut autoriser une personne à mener une enquête. Cette personne est alors investie des pouvoirs des juges de la Cour supérieure [44].

La tenue de cette enquête soulève des questions relatives aux droits des personnes sur lesquelles on enquête et des personnes qui sont appelées à témoigner. Elle met en cause l'aspect procédural de l'application régulière.

Dans la célèbre affaire *Guay* c. *Lafleur,* la Cour suprême a décidé que « le droit à une audition impartiale de sa cause » de l'article 2.e) de la *Déclaration canadienne des droits* ne s'appliquait pas à la personne sur laquelle on enquêtait [45]. Cette dernière réclamait en l'occurrence le simple droit d'assister à l'enquête et d'y être représentée par avocat. On était alors à l'âge d'or de la distinction rigide entre pouvoir judiciaire et pouvoir administratif et il faut bien admettre que l'article 2.e) de la Déclaration est libellé d'une façon qui le rend difficilement applicable à une démarche d'une nature essentiellement administrative comme une enquête.

Depuis lors, la Loi fédérale a été modifiée de façon à favoriser le droit de l'enquêté d'être présent et représenté par avocat. Ce droit y est expressément stipulé, mais il est soumis à une très large discrétion de la part de l'enquêteur [46]. Malheureusement, il semble bien que ni la Déclaration ni la

---

supra, note 39, p. 599. Pour renverser la position actuelle de la Cour d'appel, il faudrait en plus, dans le présent cas, que la Cour suprême juge que le droit provincial s'applique en la matière fédérale dont il s'agit, ce qui implique que la question de compétence en cause soit ici considérée comme une question de procédure et non une question substantive... Enfin, ce contrôle par la Cour d'appel n'aurait pour objet que l'excès de juridiction et non l'erreur d'appréciation du juge de la Cour supérieure, ce qui pourrait s'avérer d'un intérêt limité. L'excès de juridiction en question découlerait néanmoins, nous le supposons, du fait que l'affidavit du ministre ne démontrerait pas l'existence de motifs raisonnables de croire à une infraction ou du caractère abusif au sens de l'article 8 de la Charte canadienne de la saisie à faire ou faite.

43a. Bien que non définitive, cette décision pourrait être révisée dans les cas d'excès de juridiction que nous avons mentionnés à la note 43. Voir *supra,* note 21.

44. Loi fédérale, art. 231(7) (8) et (12) à (15); Loi québécoise, art. 41 et ss.

45. [1965] R.C.S. 12.

46. Art. 231(15).

Charte canadienne ne contienne ce qu'il faut pour assurer le contrôle de l'exercice de cette discrétion. L'article 2.e) de la Déclaration vise des pouvoirs de nature judiciaire et non des pouvoirs d'enquête ; l'application régulière de l'article 1.a) de la Déclaration est respectée lorsqu'est respectée la procédure prévue dans la législation[47] ; enfin, l'enquête en elle-même ne met pas en cause les droits substantifs qui sous-tendent les clauses d'application régulière des articles 1.a) de la Déclaration et 7 de la Charte canadienne. Seule la Common Law et son dernier venu, l'équité procédurale, pourraient assurer le contrôle de cette discrétion.

La Loi québécoise, quant à elle, ne mentionne pas expressément les droits de l'enquêté d'être présent à l'enquête et d'être représenté par avocat. À la lumière de la *Charte québécoise des droits et libertés de la personne,* elle devrait toutefois être interprétée comme si elle comprenait ces droits. Sa clause générale d'application régulière, telle que formulée à son article 23, semble à sa lecture n'avoir pour objet que des pouvoirs de nature judiciaire. Une de ses dispositions d'interprétation, l'article 56.1, précise en revanche que le mot « tribunal » de l'article 23 inclut une commission d'enquête. Nous croyons qu'il faut donner son sens à cette disposition très spécifique, et qu'il y a lieu d'interpréter largement l'expression « commission d'enquête » comme comprenant une personne enquêtant en vertu de la *Loi sur le ministère du revenu.*

3.2.5. Le secret professionnel

Les législations fiscales fédérales et québécoises entendent toutes deux protéger le secret entourant les renseignements confidentiels révélés aux avocats et notaires en raison de leurs professions[48]. Lorsque ce secret est invoqué eu égard à la fourniture orale de renseignements, le professionnel peut se taire impunément s'il a des motifs raisonnables de croire en l'existence du secret. Lorsqu'il est invoqué eu égard à des documents, la personne qui entendait examiner ou saisir ces documents doit les confier à la Cour supérieure, qui décidera éventuellement de l'existence du secret.

Il appartient à l'avocat ou notaire d'invoquer le secret, et cette décision semble relever étrangement de leur plus entière discrétion, comme si le privilège en question existait pour leur protection personnelle. En revanche, leurs livres comptables et les pièces justificatives qui les appuient (reçus, chèques, etc.) ne sont pas couverts par ce secret professionnel[49].

---

47. Voir *supra,* note 22.
48. Loi fédérale, art. 232 ; Loi québécoise, art. 46 et ss.
49. Les deux lois emploient pour décrire cette exception des mots équivalents qui apparaissent viser une même réalité. Dans des cas particuliers, des distinctions pourraient peut-être cependant être faites entre les deux régimes.

Pour ce qui est du fédéral, tel semble être pour l'essentiel l'état du droit. Ni la Déclaration canadienne ni la Charte canadienne ne traite du secret professionnel en lui-même ni du droit à la vie privée [50]. Des perquisitions ou saisies pratiquées chez d'autres professionnels que les avocats ou les notaires pourraient par contre être considérées dans certains cas comme abusives au sens de l'article 8 de la Charte canadienne. Et il pourrait en être de même dans certains cas de l'application de l'exception concernant les livres comptables des avocats et notaires.

Pour ce qui est du secret professionnel en régime fiscal québécois, la situation est tout autre. La *Charte* québécoise *des droits et libertés de la personne* traite en effet du droit au secret professionnel de façon explicite et précise, ce qui entraîne des conséquences de taille quant aux domaines et modalités d'application du secret professionnel en droit fiscal québécois.

L'article 9 de la Charte québécoise énonce un droit au secret professionnel qui contraint « toute personne tenue par la loi au secret professionnel ». Suivant le *Code des professions*, ces personnes liées sont les membres des 39 corporations professionnels régies par le Code [51]. L'article 46 de la *Loi sur le ministère du revenu,* en tant qu'il affirme le secret professionnel des avocats et des notaires face au fisc, est donc devenu inutile depuis l'avènement de la Charte : le secret professionnel opposable au fisc québécois s'étend à 39 professions, y compris, bien sûr, les avocats et les notaires.

Ce secret professionnel, qui s'étend jusqu'à l'administration de la justice, inclut sans aucun doute les relations entre les professionnels et l'administration fiscale.

---

50. À moins bien sûr que le droit à la vie des articles 1.a) de la Déclarationet 7 de la Charte ne soit éventuellement interprété comme incluant la vie privée, ce qui ne répugne aucunement. Auquel cas pourrait intervenir en droit fiscal un droit au secret professionnel ayant un objet et surtout un champ d'application bien plus grand que ceux que nous venons de décrire.

51. L.R.Q., c. C-26, art. 87. Voir L. BORGEAT, « Le secret professionnel devant les tribunaux québécois », (1976) 36 *R. du B.* 148. Les professions régies par le *Code des professions* sont celles encadrées par les 38 corporations énumérées à l'Annexe 1 du Code, auxquelles peuvent s'en ajouter d'autres par loi ou lettres patentes émises en vertu du Code. C'est ainsi qu'une 39e corporation s'est ajoutée, soit celle des technologues des sciences appliquées du Québec : *Gazette officielle,* 10 sept. 1980, p. 5626. Ces corporations donnent à leurs membres le droit exclusif de poser certains actes ou le droit exclusif à un titre. C'est dans ce sens précis que nous disons que 39 professions sont sujettes au secret professionnel de l'article 9 de la Charte. À ces 39 groupes, la Charte ajoute elle-même celui des prêtres et autres ministres du culte. Enfin certaines autres lois (ou règlements, ce qui revient au même suivant l'article 56.3 de la Charte) soumettent aussi d'autres professions à un secret professionnel, et par conséquent au secret professionnel de la Charte : à ce sujet, vois L. BORGEAT, *supra.* Ces effets ultimes et vraisemblablement involontaires de l'article 9 de la Charte nous apparaissent excessifs, même par rapport au fisc.

Le secret professionnel de la Charte québécoise est également un droit d'intérêt public : le professionnel et même le tribunal ont le devoir d'en assurer le respect. Pour ce qui est du professionnel, la *Loi sur le ministère du revenu* donne aux avocats et aux notaires la faculté de décider librement d'invoquer ou non le secret. Étant antérieure à la Charte, cette législation l'emporte. Mais cette situation se trouvera inversée lorsqu'entrera en vigueur le nouvel article 52 de la Charte [52] : les avocats et les notaires auront alors le devoir, comme l'ont aujourd'hui les 37 autres catégories de professionnels visés, d'invoquer le secret professionnel à l'encontre du fisc québécois sous peine des sanctions de l'article 49 de la Charte.

Pour ce qui est du « tribunal », il faut noter d'abord que celui-ci inclut selon l'article 56.1 de la Charte une « commission d'enquête », ce qui à notre avis comprend une personne qui enquête en vertu de la *Loi sur le ministère du revenu.* La personne désignée par le ministre pour enquêter ou exercer des pouvoirs incidents à une enquête doit donc dans le cas des 39 professions visées, invoquer d'office le secret professionnel. Même dans le cas des avocats et des notaires, ceci vaut dès maintenant, la *Loi sur le ministère du revenu* étant muette relativement aux droits et devoirs des enquêteurs à cet égard.

Dans une affaire récente, la Cour supérieure a jugé que l'exception de la Loi québécoise concernant les livres comptables était inconstitutionnelle parce que contraire à l'article 9 de la Charte des droits [53]. Cette décision nous semble erronée : le droit au secret professionnel de l'article 9 de la Charte est sujet aux autorisations expresses de la loi, sa formulation postule l'existence de limites intrinsèques et, enfin, il est postérieur à la disposition législative en cause. La même Cour supérieure, dans un arrêt antérieur, avait d'ailleurs jugé cette dernière compatible avec l'article 9 [54].

Pour les deux premières raisons mentionnées, l'avènement de la primauté de l'article 9 sur la législation antérieure à la Charte ne modifiera pas cette situation [55]. Et ceci d'autant moins qu'un nouvel article 9.1 permettra expressément de déroger à l'article 9 (entre autres), dans des cas et conditions qui nous semblent couvrir en soi l'exception des livres comptables.

Quant à la définition de l'objet même du droit au secret professionnel en matière fiscale, le droit fédéral et le droit québécois peuvent être considérés simultanément. Le premier réfère en effet au second pour le Québec, de sorte

52. Voir *supra,* note 2.
53. *Léonard* c. *S.-M. R. Québec,* [1981] C.S. 153.
54. *S.-M.R. Québec* c. *Steinman,* [1979] R.D.F.Q. 86, [1979] C.S 593, confirmé par la Cour d'appel le 8 février 1983 (500-09-000842-799).
55. Voir *supra,* note 2.

qu'à défaut de spécification dans la Loi fédérale, c'est l'article 9 de la *Charte des droits et libertés de la personne* qui s'applique dans les deux cas [56].

Ce secret professionnel en matière fiscale a pour objet « les renseignements confidentiels (...) révélés (aux professionnels) en raison de leur (...) profession ». Cet objet, suivant les tribunaux, recèle des limites intrinsèques. Il permettrait par exemple que le professionnel puisse révéler ou être contraint de révéler le nom de clients ayant fait l'objet de procédures judiciaires publiques [57]. Il permettrait de même que des documents puissent faire l'objet d'un examen qui ne servirait en l'espèce qu'à démontrer le revenu du professionnel [58].

Les limites de ce secret professionnel pourraient s'énoncer en trois propositions :

a) il ne porte que sur des renseignements donnés dans le cadre de l'exercice de la profession [59] ;
b) il a pour objet la protection du client et non la protection du professionnel [60] ;
c) son exercice ne doit pas avoir pour objet de favoriser la fraude [61].

La confidentialité des renseignements fournis au fisc est enfin garantie par la législation, d'une façon générale [62]. La seule exception prévue a pour objet les fins de la fiscalité, y compris d'un niveau à l'autre de gouvernement. La Cour suprême a eu l'occasion récemment d'affirmer ce droit [63].

Conclusion

Le droit fiscal canadien et québécois ne mérite peut-être pas pleinement sa commune renommée en matière de recouvrement de l'impôt. Certes, il comprend des dispositions non ordinaires, des discrétions exceptionnellement larges notamment. Même que certaines d'entre elles, comme nous l'avons vu, sont depuis l'avènement des chartes des droits devenues d'une constitutionnalité douteuse.

---

56. Voir *Edmonds* c. *S.-P.G. Canada*, [1979] C.S. 761 ; *Croft* c. *S.-P.G. Canada*, [1976] C.S. 1282.
57. Voir les arrêts *Steinman* et *Croft*, *supra*, notes 54 et 56.
58. Voir l'arrêt *Steinman*, *supra*, note 54.
59. Voir les arrêts *Edmonds* et *Croft*, *supra*, note 56.
60. Voir l'arrêt *Steinman*, *supra*, note 54.
61. Voir les arrêts *Edmonds et Croft*, *supra*, note 56.
62. Loi fédérale, art. 241 ; Loi québécoise, art. 69 et ss.
63. *Glover* c. *M.R.N.*, [1981] 2 R.C.S. 561.

Il ne faudrait pas pour autant considérer que toutes les clauses un peu spéciales de ce chapitre du droit fiscal sont des négations des droits de la personne. Il faut replacer ces mesures dans le contexte concret du recouvrement de l'impôt, et se rappeler que ce droit a pour objet essentiel l'atteinte d'une certaine égalité factuelle sans laquelle les droits de la personne n'ont pas de sens.

Ce n'est pas à dire que l'État doit traiter mal ses bailleurs de fonds. Bien au contraire, il est heureux de constater que les chartes des droits vont vraisemblablement contribuer à bonifier en ce sens un chapitre difficile de la législation fiscale. Et nous croyons que les tribunaux sauront à cet égard distinguer entre ce qui est raisonnable et ce qui ne l'est pas, c'est-à-dire entre les mesures abusives ou exorbitantes et celles proportionnées à l'objectif légitime poursuivi.

En définitive, il apparaît cependant difficile de conclure que ce droit fiscal, ainsi replacé dans le contexte concret du recouvrement de l'impôt, constitue une négation globale des droits de la personne. Si ce droit est et demeurera probablement toujours un de ces lieux privilégiés de la mise à l'épreuve des droits de la personne, c'est plutôt, essentiellement, en ce qui a trait à l'application particulière qui est faite de certaines des mesures par ailleurs raisonnables, sinon nécessaires qu'il comporte.

L'application administrative du droit fiscal fait l'objet des témoignages (non assermentés...) les plus divergents, allant des scènes d'horreur au bon enfantisme le plus tolérant. Et notre ouï-dire bien personnel ne peut être à cet égard d'une grande utilité. Il demeure cependant que ce qu'on reproche le plus souvent à ce chapitre du droit fiscal n'est pas tant l'existence de tel ou tel pouvoir exceptionnel que l'utilisation qui est faite ou qui pourrait être faite de ces pouvoirs. On reconnaît l'adéquation de la mesure générale mais on dénonce ou craint l'abus dans l'application particulière.

À notre avis, c'est à ce niveau que les chartes des droits de la personne vont produire leurs principaux effets bénéfiques relativement au recouvrement de l'impôt. Au-delà des bonnes intentions, ou même de la bonne conduite habituelle, les chartes permettent maintenant de réprimer les opérations que les tribunaux jugeraient abusives du point de vue des droits à la jouissance de sa propriété, à la vie privée et au secret professionnel.