

Article

« Les saisies et perquisitions en matière fiscale : le contribuable n'est plus maître de sa maison »

André Lareau

Les Cahiers de droit, vol. 25, n° 2, 1984, p. 427-450.

Pour citer cet article, utiliser l'information suivante :

URI: <http://id.erudit.org/iderudit/042599ar>

DOI: 10.7202/042599ar

Note : les règles d'écriture des références bibliographiques peuvent varier selon les différents domaines du savoir.

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 à l'URI <https://apropos.erudit.org/fr/usagers/politique-dutilisation/>

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. Érudit offre des services d'édition numérique de documents scientifiques depuis 1998.

Pour communiquer avec les responsables d'Érudit : info@erudit.org

Les saisies et perquisitions en matière fiscale : le contribuable n'est plus maître de sa maison *

André LAREAU **

In order to remind those taxpayers who forgot to pay tax on some of their income, the search and seizure procedures have been put back to work in the last few years.

This article does not question the validity of the principle itself. However, it analyzes the frequent problems that arise with respect with the seizure, whether they be related to an overzealous civil servant or to the agreement given by the judge. It also finds that more and more judicial procedures are available to the taxpayers to help them in their fight against the taxman.

	<i>Pages</i>
Introduction	428
1. Examen de la législation	429
1.1. Premier mode de saisie	430
1.1.1. Conditions préalables	430
1.1.2. Approbation judiciaire	430
1.2. Deuxième mode de saisie	432
1.2.1. Autorisation judiciaire	432
1.2.1.1. Validité de l'affidavit	432
1.2.1.2. Rôle du juge	435
1.2.2. Conséquences de l'approbation judiciaire sur l'étendue des pouvoirs du ministre du Revenu	439
2. Recours offerts au contribuable	441
2.1. L'appel	441
2.2. Le recours en évocation	442
2.3. Recours en vertu de la <i>Loi sur la Cour fédérale</i>	443
2.4. Recours en révision basé sur l'article 20 C.P.C.	445

* Ce texte a été écrit suite à un exposé oral présenté 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 à la Faculté de droit de l'Université Laval.

	<i>Pages</i>
2.5. Interrogatoire de l'affiant	445
2.6. L'application de la <i>Charte canadienne</i>	448
Conclusion	450

Introduction

La *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada ¹ a subi plusieurs modifications depuis 1972 et, malgré ces « face lifts », son niveau de popularité n'a cessé de chuter, surtout depuis l'exposé budgétaire du 12 novembre 1981. Plusieurs causes peuvent expliquer cette hargne générale envers une législation qui a pourtant, parmi tant d'autres, un objectif très noble : celui de redistribuer la richesse à travers le pays. Bien sûr, le sentiment d'expropriation d'un bien difficilement acquis ne plaît guère ; toutefois, le devoir de chacun de s'acquitter annuellement de ses impôts est maintenant accepté même si, au départ, en 1917, ce prélèvement ne devait être que temporaire.²

Cette impopularité du régime fiscal canadien peut s'expliquer en termes généraux par une complexité peu commune de la législation, une rédaction parfois boiteuse du texte de la Loi et par une interprétation très rigoureuse des dispositions législatives par le pouvoir judiciaire, trois facteurs contribuant à la déshumanisation du régime fiscal. De façon plus concrète l'insatisfaction des contribuables découle de deux facteurs principaux : premièrement, trop de dispositions législatives sont soumises à une discrétion ministérielle. Par exemple, l'alinéa 18(1)(a) refuse au contribuable toute déduction dans le calcul du revenu de biens ou d'entreprise sauf si la dépense a été encourue dans le but de gagner ce revenu. La jurisprudence³ a décidé qu'avant d'être déductible une dépense devait être normalement acceptée selon les principes généraux du commerce ; de plus, la dépense ne doit pas être une dépense de nature capitale. L'incertitude du contribuable dans un tel cas est fréquente. Une épée de Damoclès pend constamment au-dessus de sa tête et, à tout moment, il risque d'être assailli par les tentacules du fisc. Deuxièmement, le ministre possède aussi une discrétion lui permettant

1. S.C. 1970-71-72, c. 63, telle que modifiée, ci-après désignée «Loi de l'impôt». Sauf indication contraire, toute référence à un article de loi en est un à la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada.

2. GROVER, W., YACOBUCCI, F., *Materials on Canadian Income Tax*, Toronto, De Boo Ltd., 4^e éd., 1980, p. 53.

3. *Royal Trust Co. v. M.N.R.* [1957] C.T.C. 32; 57 D.T.C. 1955 (Cour de l'Échiquier).

d'évaluer la raisonnable de la dépense effectuée dans le but de gagner le revenu.⁴ La difficulté reliée à cette disposition tient au fait que cette notion de raisonnable constitue un facteur très subjectif pour le ministre mais difficilement appréciable pour le contribuable.

Les divergences d'opinions générées par les problèmes d'interprétation de la *Loi de l'impôt* sont fort nombreuses. Afin de vérifier le bien-fondé des allégations des contribuables ou simplement de s'assurer qu'aucune omission n'a été commise par le contribuable, le régime fiscal s'est doté d'un mécanisme de vérification, d'enquête et de saisie dont la portée est susceptible de porter gravement atteinte aux droits des contribuables.

Durant les dernières années, les ministres du revenu, autant fédéral que provincial, ont fait un usage particulièrement abondant de ces pouvoirs ; cette recrudescence a donné lieu à de nouveaux développements jurisprudentiels en la matière, surtout depuis la promulgation de la *Charte canadienne des droits et des libertés*.⁵ Dans le présent texte, nous analyserons la portée exacte de ces pouvoirs, autant sur le plan théorique que pratique, en plus d'analyser les divers courants jurisprudentiels pour finalement suggérer des correctifs à un système jusqu'ici fortement critiqué.

1. Examen de la législation

Tel que le mentionnait le juge Pinard de la Cour supérieure du Québec dans l'affaire *Hans Selye v. Procureur général du Québec*⁶

Dans une société libre et démocratique, les citoyens souffrent mal que certains d'entre eux ne paient pas leur quote-part d'impôt comme tout le monde.

Afin d'assurer un contrôle adéquat du système d'autocotisation qui est le nôtre, le législateur a introduit dans la *Loi de l'impôt* deux dispositions particulières autorisant la saisie de documents dans les mains du contribuable. Ces deux modes de saisie⁷ qui se distinguent tant sur le plan de la forme que du fond ne sont pas sans créer d'innombrables remous dans la vie de la « victime ».

4. Art. 68.

5. Annexe B, *Loi constitutionnelle de 1982, Loi sur le Canada*, S.R.-U. 1982, c. 11.

6. [1982] C.S. n° 500-05-006028-821 (Montréal), p. 5.

7. Al. 231(1)(d) et par. 231(4).

1.1. Premier mode de saisie

1.1.1. Conditions préalables

Le premier mode de saisie⁸ est celui effectué lors d'une vérification des livres et registres de l'entreprise sur les lieux mêmes de l'entreprise. Une telle saisie sera illégale si elle n'a pas été précédée d'une vérification ou d'un examen des livres et registres tel que requis par l'alinéa 231(1) (d). Dans l'affaire *Royal American Shows v. Judge McCelland et al.*⁹ une saisie avait été pratiquée au lieu de l'entreprise en vertu du *Code criminel* et les biens furent apportés au poste de police d'Edmonton ; c'est à cet endroit que les officiers du ministère du Revenu ont pris possession des documents ; selon le ministère, la saisie était valide puisque pratiquée sous l'autorité de l'alinéa 231(1)(d) de la Loi. Un jugement permettant la rétention des documents fut subséquemment rendu en vertu du paragraphe 231(2).

Une action en annulation du jugement permettant la rétention des biens basée sur l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale* fut toutefois accueillie par la Cour fédérale d'appel. Les motifs de cette décision sont les suivants. D'une part, puisque l'objet de l'article 231 est de permettre la vérification de documents :

... the power to seize can only be validly exercised if it is exercised pursuant to an entry and audit or examination authorized by s. 231(1)(a).¹⁰

D'autre part, selon le juge LeDain, la saisie mentionnée au paragraphe 231(1) ne peut être effectuée qu'au lieu de l'entreprise ou au lieu où des « biens » sont gardés. Dans son interprétation du mot biens, il indique que ce terme ne signifie pas les documents matériels comme tel mais plutôt des biens physiques à partir desquels une vérification de l'inventaire ou autres documents peut être effectuée :

I do not think that the word « property » can be taken in its broadest sense... It is my conclusion from the terms of paragraph (b) that « property » is used in the sense of physical assets, by an examination of which the accuracy of an inventory or other information in books or records may be ascertained, but not the material which forms part of a company's or individual's records, in other words, not documentary material.¹¹

1.1.2. Approbation judiciaire

Lors d'une saisie effectuée sous le premier mode, aucune approbation judiciaire préalable n'est requise, contrairement à celle que nous analyserons

8. Al. 231(1)(d).

9. 77 D.T.C. 5052 (C.F.A., juge LeDain).

10. *Idem*, p. 5056.

11. *Idem*, p. 5057.

sous le second mode. Cependant, si le ministre désire conserver en sa possession les biens saisis au-delà d'une période de 120 jours suivant la saisie, il devra obtenir une ordonnance d'un juge d'une cour supérieure ou d'une cour de comté. Une telle requête devra être appuyée d'un affidavit du ministre indiquant d'une part les motifs raisonnables donnant lieu de croire qu'il y a eu infraction à la Loi ou à un de ses règlements et d'autre part que les documents, registres, livres, pièces ou choses saisis sont ou peuvent être requis comme preuves à cet égard.

Alors que le règlement 900(5) indique clairement que, pour les fins de certains articles de la Loi, la tâche du ministre peut être exercée par d'autres personnes nommément désignées, le paragraphe 231(2) comporte un pouvoir encore plus étendu en ce qu'il prévoit que la demande peut être faite *par* ou *pour* le ministre.

Peut-on prétendre que seules les personnes désignées au paragraphe 900(5) des règlements pourraient faire cette demande pour le ministre? Il nous semble que si tel avait été l'objectif du paragraphe 231(2), il n'eut pas été nécessaire ni même utile d'indiquer que la demande pouvait être effectuée pour le compte du ministre par une autre personne puisque le terme « ministre » comprend, a priori, les personnes désignées au paragraphe 900(5) des règlements. Il semble donc que tout fonctionnaire pourrait faire cette demande qui devra toutefois contenir l'affidavit dont nous avons fait mention précédemment.

Il existe un autre élément pour le moins étonnant dans la rédaction du paragraphe 231(2) : le juge peut rendre l'ordonnance de rétention de biens *ex parte*. Nous croyons que la procédure *ex parte*, si elle doit exister, devrait réellement être limitée aux cas d'extrême urgence ou encore aux situations où la présence du contribuable risquerait d'aller à l'encontre des objectifs recherchés. Dans l'instance, le prétexte de l'urgence ne peut être soulevé puisque le ministère a eu le loisir d'examiner les biens saisis durant une période de cent vingt jours. Peut-on prétendre que la présence du contribuable nuirait à la bonne marche du système? Bien au contraire. Le contribuable devrait être autorisé, comme dans toute procédure judiciaire régulière, à être présent et à faire valoir ses arguments. Parmi les biens saisis, il en existe peut-être quelques-uns qui ne sont d'aucune utilité pour le ministre et qui demeureront probablement dans le lot des biens saisis puisque le juge ne s'attardera pas à analyser chacun des documents et à vérifier leur pertinence. Peut-être que ces mêmes biens sont d'une importance vitale pour le contribuable, qui sait! La présence en cour du contribuable ne présente aucun danger pour le ministre et aura peut-être l'effet de rehausser l'image du ministère du Revenu puisqu'on y verra alors une plus grande apparence de justice.

1.2. Deuxième mode de saisie

Contrairement à la saisie de « routine » permise par l'alinéa 231(1)(d), la saisie pratiquée en vertu du paragraphe 231(4) constitue un pouvoir exorbitant accordé au ministre, pouvoir que ce dernier n'a pas manqué d'utiliser surtout depuis la fin des années 70.

De façon générale, afin de pouvoir opérer cette saisie, le ministre doit obtenir une autorisation judiciaire, laquelle est généralement rendue *ex parte*. Celle-ci habilite tout fonctionnaire du ministère du Revenu national ainsi que tout membre de la Gendarmerie royale du Canada ou tout autre agent de la paix ou toute autre personne nommée, à entrer, et chercher en tous lieux afin de découvrir des documents, livres, registres, pièces ou choses qui peuvent servir de preuve au sujet de l'infraction à toute disposition de la Loi ou d'un règlement et à saisir ces biens jusqu'à ce qu'ils soient produits devant la cour.

De nombreuses saisies pratiquées sous ce régime ont été contestées devant les tribunaux du pays qui n'ont pas manqué de critiquer le système. Devant ces faits, nous constatons que les problèmes les plus récurrents se divisent en deux catégories, soit ceux reliés à l'autorisation judiciaire qui doit être obtenue antérieurement à la saisie, et ceux soulevés par la saisie *per se*.

1.2.1. Autorisation judiciaire

Afin de s'assurer du sérieux et du bien-fondé de la procédure recherchée, tout en protégeant quelque peu les intérêts du contribuable visé, le législateur a assujéti la procédure d'entrée, de fouille et de saisie à un contrôle judiciaire préalable dont l'efficacité soulève parfois des interrogations. Nous analyserons dans les pages qui vont suivre quelques difficultés reliées à l'approbation judiciaire.

1.2.1.1. Validité de l'affidavit

Le paragraphe 231(4) de la *Loi de l'impôt* stipule que :

Lorsque le Ministre a des motifs raisonnables pour croire qu'une infraction à cette loi ou à un règlement a été commise ou sera probablement commise, il peut avec l'agrément d'un juge d'une Cour supérieure ou d'une Cour de comté, agrément que le juge est investi par ce paragraphe du pouvoir de donner sur la présentation d'une demande *ex parte*, autoriser par écrit tout fonctionnaire du ministère du Revenu national...

Puis le paragraphe 231(5) enchaîne avec ceci :

Une demande faite à un juge en vertu du paragraphe 4 sera appuyée d'une preuve fournie sous serment et établissant la véracité des faits sur lesquels est fondée la demande.

Doit-on entendre ici que le ministre doit lui-même rédiger l'affidavit ? Le juge Pierre Pinard dans l'affaire *Hans Selye*¹² a rejeté ce premier point en alléguant qu'il était non fondé et qu'au surplus il aboutirait à ces résultats absurdes. Quel doit être alors le rôle du ministre dans cette procédure ?

La jurisprudence accepte de façon générale, que l'affidavit soit rédigé par le fonctionnaire chargé de l'enquête donnant ouverture à cette procédure. Sur présentation de cet affidavit, le ministre, ou son délégué nommément désigné au règlement 900, peut, s'il a des motifs raisonnables de croire qu'une infraction à la Loi ou à un règlement a été commise, autoriser par écrit la saisie s'il obtient au préalable l'agrément d'un juge. Ceci signifie donc que, bien entendu, une autorisation de saisir signée en blanc par le ministre ou son délégué ne saurait valoir.

Le ministre ou son délégué devrait avoir une connaissance du dossier à ce moment et la simple présentation par un fonctionnaire d'un affidavit non corroboré par le ministre ne devrait pas suffire à autoriser la saisie. Bien que ce soit le fonctionnaire qui soit au courant du dossier, une lecture attentive du paragraphe 231(4) sous enseigne que le ministre ou son délégué doit lui-même, personnellement, avoir des motifs raisonnables de croire qu'une infraction à la Loi ou un règlement a été commise ou sera probablement commise. La connaissance par l'intermédiaire du fonctionnaire ne suffit pas puisque le texte du paragraphe 231(4) stipule expressément que ces motifs raisonnables doivent se retrouver chez le ministre. De plus, puisque le législateur autorise une délégation expresse des pouvoirs du ministre aux personnes désignées au règlement 900(5), ceci ne signifie-t-il pas que les personnes qui n'y sont pas mentionnées, entre autres les simples fonctionnaires, ne sont pas autorisées à remplir les fonctions du ministre ?

À ce sujet, la décision rendue dans l'affaire *Hans Selye* présente un intérêt particulier. Dans cette cause, une saisie avait été autorisée par le ministre du Revenu suivant les prescriptions de l'article 40 de la *Loi sur le ministère du revenu* du Québec¹³ qui débute comme suit :

Avec l'approbation d'un juge des sessions qui peut être accordée sur demande *ex parte* à la suite d'une dénonciation faite sous serment, le ministre peut, pour toute fin relative à l'application d'une loi fiscale, autoriser par écrit tout fonctionnaire...

Le requérant a alors allégué dans cette cause que, lors de la demande d'approbation au juge, le ministre devait démontrer d'une part qu'il a fait un examen sérieux du dossier et que d'autre part cet examen le porte à croire

12. *Supra*, note 6.

13. L.R.Q., c. M-31, ci-après désignée « L.M.R.Q. ».

que la fouille dont il est question à l'article 40(1) L.M.R.Q. est nécessaire pour la preuve de l'infraction reprochée. Le juge Pinard a rejeté cet argument sur la base qu'une telle interprétation aboutirait à un système de contrôle comportant deux étapes, la première étant l'étude du dossier par le ministre et la deuxième, celle effectuée par le juge :

En somme, l'examen du ministre aurait pour objet de contrôler la suffisance de la dénonciation, tandis que l'examen du juge aurait pour objet de contrôler la suffisance de l'examen du ministre, et les deux se trouveraient à exercer une fonction quasi judiciaire.

Et le juge poursuit :

À mon avis, cette interprétation méconnaît le rôle respectif du juge et du Ministre dans ce processus d'enquête fiscale. Le Ministre est chargé d'appliquer la loi et, strictement, il exerce une discrétion administrative quand il autorise la perquisition et la saisie dont il est question à l'article 40(1). La dénonciation assermentée n'est pas comme telle une exigence qui le concerne... La dénonciation est donc un moyen de preuve destiné à satisfaire *prima facie* le juge et non le Ministre.

À notre avis, une telle interprétation de l'article 41(1) L.M.R.Q. ignore le texte même de la Loi, qui stipule que le ministre *peut* autoriser la saisie. Si l'objectif de la Loi avait été de libérer le ministre de toute obligation à cet égard, elle aurait alors autorisé le fonctionnaire à présenter directement sa demande au juge ou bien le texte de la Loi aurait simplement indiqué que le ministre, suite à une dénonciation faite sous serment, doit autoriser la saisie. Le pouvoir conféré au ministre doit donc recevoir une certaine signification. Ce pouvoir exige l'exercice d'une discrétion basée sur l'évaluation des faits présentés dans la dénonciation. Ceci est encore plus vrai en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada qui dit : « Lorsque le ministre a des motifs raisonnables pour croire qu'une infraction... »¹⁴. Ce texte impose clairement une obligation au ministre ou à son délégué d'évaluer la demande présentée par le fonctionnaire. Il ne peut se contenter d'émettre l'autorisation sans avoir au préalable exercé une certaine discrétion.

Tel qu'il a été décidé dans l'affaire *Ministre du Revenu national v. Coopers and Lybrand*¹⁵, lorsque le ministre donne son agrément à la saisie, il exerce une fonction de nature administrative et non pas une fonction judiciaire ou quasi judiciaire. Cette dénomination ne le relève toutefois pas l'exercice de ses pouvoirs. Le ministre doit exercer sa discrétion et la décision qu'il prend ne peut lui être dictée par le fonctionnaire chargé de l'enquête. Dans ces circonstances, l'autorisation d'entrer et de saisir émise par le ministre et présentée au juge pour agrément devrait clairement indiquer que

14. Par. 231(4).

15. [1979] 1 R.C.S. 495.

le ministre a des motifs raisonnables de croire qu'une infraction à la Loi a été commise ou sera probablement commise. Un manquement à cette obligation devrait alors obliger le juge à refuser la demande.

Ce problème a été soulevé dans l'affaire *Équipements Rocbec Inc. v. Ministre du revenu national*¹⁶. Dans cette cause, le requérant alléguait que la saisie devait être annulée puisque ni l'autorisation, ni la demande d'agrément ne faisait mention de la croyance du ministre et des sources de sa conviction qu'une infraction à la Loi avait été commise. Le juge Jacques Dugas de la Cour supérieure a disposé de cette question en énonçant :

... la loi de l'impôt exige plus qu'une simple croyance, l'article 231(5) impose de révéler sur quoi se base la croyance : il doit soumettre avec sa demande une « preuve fournie sous serment établissant la véracité des faits sur lesquels est fondée la demande ».

Cette preuve est au dossier. En décernant l'agrément, j'ai vérifié cette preuve composée des dépositions sous serment de messieurs Pagé, Thouin et Shmalhaus. Cette preuve m'a convaincu qu'il y avait motif de croire à la commission d'infractions à la Loi de l'impôt et que cette croyance était celle de celui qui exerçait la discrétion.

D'après les faits de cette cause, nous croyons que le juge a erré lorsqu'il a imputé au ministre les croyances des fonctionnaires chargés de l'enquête. Le paragraphe 231(4) stipule clairement : « Lorsque le Ministre a des motifs raisonnables pour croire... » ; sa discrétion constitue donc un pouvoir accordé au ministre et nulle autre personne, hormis les personnes déléguées, ne peut l'exercer. En effet, si une délégation de pouvoirs a ainsi été prévue, nous pouvons conclure que toute personne non mentionnée dans le règlement 900(5) est par le fait même exclue.

Cette position semble adoptée par le juge Dickson de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Ministre du revenu national v. Coopers and Lybrand*¹⁷, lorsqu'il énonce :

Le Parlement a substitué aux règles de justice naturelle le critère objectif selon lequel le ministre, avant d'agir, doit avoir des motifs raisonnables pour croire qu'une infraction à la loi ou à un règlement a été commise ou sera probablement commise.

1.2.1.2. Rôle du juge

Suite à l'enquête menée par les fonctionnaires, et à la décision du ministre d'autoriser l'entrée, la fouille et la saisie, un juge de la Cour supérieure ou de la Cour de comté devra donner son agrément à une telle

16. [1980] C.S. 1089, p. 1096, confirmé par la Cour d'appel (jug. non rapporté) et la Cour suprême du Canada, 82 D.T.C. 6175.

17. *Supra*, note 15, p. 506.

procédure avant qu'elle ne puisse être valablement exécutée. Cette révision judiciaire de la décision purement administrative du ministre a été justifiée dans le jugement de la Cour suprême du Canada dans l'affaire *Coopers and Lybrand*¹⁸ alors que le juge Dickson s'est exprimé ainsi :

Reconnaissant qu'un droit de perquisition déroge au principe de la common law et donne ouverture à des abus, le Parlement a également introduit dans la loi un examen immédiat de la décision du ministre en faisant intervenir le juge entre le fisc et le contribuable.

Cet énoncé cherche donc à convaincre le contribuable que l'intervention judiciaire a pour but d'empêcher les abus qui pourraient survenir en cette matière. Toutefois, tel que nous l'enseigne la jurisprudence, cet objectif semble difficilement réalisable ; qu'il nous suffise de citer le juge McFarlane dans la cause *Vernon Robert Milley v. Granby Construction Equipment Ltd.*¹⁹ :

I cannot have this appeal without stating my opinion that on the evidence before this Court, the power conferred by subsection 231(4) has been exercised in a high-handed and oppressive manner which I feel sure was never contemplated by Parliament.

De tels *obiter* ne sont pas restreints aux saisies exécutées en territoire canadien. En Angleterre, dans l'affaire *Rossminster*²⁰, le juge Denning a exprimé son indignation en ces termes suite à une saisie en matière fiscale :

As far as my knowledge of history goes, there has been no search like it, and no seizure like it, in England since that Saturday, April 30, 1763, when the secretary of state issued a general warrant by which he authorized the King's messengers to arrest John Wilkes and seize all his books and papers.

Plus près de nous, dans l'affaire *Developpement Morin Heights v. A.-G. for the province of Quebec*²¹, la dénonciation mentionnait que la requérante avait fait une fausse déclaration pour un montant de \$326.28. Quarante-cinq caisses de documents furent alors saisies. Dans l'affaire *Hans Selye*²², pour une infraction alléguée de trois cents dollars, huit caisses de documents furent saisies.

Ce genre d'abus dont traite si fréquemment la jurisprudence provient du fait que les conditions d'obtention de l'approbation du juge sont en déséquilibre flagrant avec les conséquences que doivent supporter les contribuables victimes d'une telle saisie.

18. *Idem*.

19. [1974] C.T.C. 701 (C.A.C.-B.), p. 707.

20. *Inland Revenue Commissioners v. Rossminster*, [1980] A.C. 952, p. 970, renversé par la Chambre des lords à *idem*, p. 990.

21. [1982] C.S. n° 500-05-000910-826 (Montréal).

22. *Supra*, note 6.

Dans l'affaire *Paroian*²³, le juge Morden de la Cour d'appel de l'Ontario avait vu juste lorsqu'il a déclaré que la législation devait trouver un dénominateur commun entre d'une part le droit de propriété et le droit à l'intimité du contribuable et, d'autre part, les pouvoirs nécessaires au gouvernement afin d'administrer la loi efficacement. En théorie, cette recherche d'un équilibre est assurée par la procédure de révision judiciaire obligatoire. Le juge, qui doit agir comme protecteur du contribuable dans une cause où ce dernier n'est pas présent doit, tel que le juge Dickson l'a mentionné dans l'affaire *Coopers and Lybrand*²⁴, « scruter avec le plus grand soin l'exercice envisagé du pouvoir discrétionnaire ministériel ».

Toutefois, puisque les tribunaux sont généralement d'avis que l'autorisation d'entrée et de perquisition appartient à une procédure d'investigation et non à une procédure d'accusation, avec la conséquence que ni les biens ni la liberté du contribuable ne sont alors mis en péril²⁵, l'infraction alléguée n'a pas à être prouvée devant le juge à ce stade de la procédure. Le dossier doit toutefois contenir, à sa face même, (à moins d'entendre des témoins), suffisamment de détails pour permettre au juge d'être satisfait de la probabilité de l'infraction. Tel que mentionné dans l'affaire *Paroian*²⁶, il est essentiel que dans l'autorisation émise par le ministre ou son délégué on indique les lieux qui feront l'objet de la recherche et éventuellement de la saisie de même que le nom des personnes autorisées à l'exercer. De plus, spécialement dans les cas où les biens recherchés appartiennent à des tiers, par exemple lorsque des documents de contribuable sont saisis chez son avocat, il est implicite que l'autorisation du ministre devra mentionner le nom des personnes dont les biens feront l'objet de cette recherche ou saisie.

Compte tenu du peu de rigueur attaché à l'interprétation du paragraphe 231(4), certains juges se sont déclarés satisfaits lorsque l'autorisation émise par le ministre ne faisait que répéter les termes mêmes du paragraphe 231(4) sans préciser davantage la nature ou les éléments de l'infraction reprochée²⁷.

Toutefois, une décision récente de la Cour fédérale, division de première instance²⁸, a annulé l'agrément donné par le juge sous le paragraphe 231(4) et cassé la saisie effectuée suite à cet agrément puisque la demande

23. *M.N.R. v. Paroian*, 80 D.T.C. 6078.

24. *Supra*, note 15, p. 506.

25. *Goodman v. Rompkey*, 82 D.T.C. 6167 (C.S.C.), p. 6171.

26. *Supra*, note 23, p. 6084.

27. *Idem*, p. 6085.

28. *Kruger Inc. et al. v. M.N.R.*, 83 D.T.C. 5322; voir aussi *Lipsey v. M.N.R.*, 84 D.T.C. 6192 (C.F.); *Collavino Construction*, 78 D.T.C. 6050 (C.F.A.), renversé en Cour suprême du Canada sur un autre point : [1979] 1 R.C.S. 495. *Contra* : *Royal Craft Products Ltd. v. R.*, 80 D.T.C. 6143 (C.A. Alta); *Kowarsky v. P.G. Québec et al.*, [1984] C.S. n° 500-05-013636-830 (Montréal); *M.N.R. v. Paroian*, 80 D.T.C. 6077 (C.A. Ont.).

d'autorisation du ministre et l'agrément du juge se contentaient de reprendre le texte du paragraphe 231(4) en indiquant que l'autorisation de saisir visait une infraction à toute disposition de la Loi. Le juge a alors indiqué qu'une telle autorisation de saisir constituait « an unreasonable search and seizure ». Il a de plus ajouté :

I find it unreasonable because it is not limited to the particular violation allegedly committed. It is a blanket order covering the violation of any provision of the Act. In my view, such a fishing expedition is not necessary and ought not to be allowed.²⁹

Le juge s'est alors basé sur l'article 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés* pour casser l'agrément du juge autorisant la saisie. Quant à l'affidavit, il devrait être très circonstancié en indiquant les motifs raisonnables permettant de croire à une ou des infractions à la Loi ou aux règlements³⁰ et, de plus, il devrait indiquer les faits permettant de croire que les biens à saisir peuvent servir de preuve au sujet de l'infraction. Tel que mentionné par le juge Pinard dans l'affaire *Hans Selye* : « les allégations doivent être suffisantes en termes de poids et de spécificité pour convaincre un juge d'autoriser ce qui autrement m'apparaîtrait comme un viol du domicile et de la vie privée d'un citoyen³¹. » Évidemment, rien n'empêche le juge d'entendre d'autres témoins ou de recevoir d'autres déclarations assermentées s'il n'est pas satisfait de l'affidavit principal³².

Dans l'affaire *Hans Selye*, le juge Pinard semble avoir bien saisi l'importance du rôle que doit jouer le juge dans ce processus d'investigation. Dans cette affaire, la dénonciation indiquait que, suite à certains faits révélés par une vérification chez le docteur Selye, le fonctionnaire avait des motifs raisonnables de croire et croyait que M. Hans Selye avait volontairement éludé la *Loi de l'impôt sur le revenu* en omettant de déclarer des revenus de \$300.00 en 1977. Le juge Pinard, dégoûté de l'attitude des fonctionnaires chargés de ce dossier, a clairement énoncé que « s'il n'y a au dossier que la dénonciation, celle-ci doit être suffisante quant à son contenu pour identifier positivement une infraction spécifique ou une pratique quelconque contraire à la loi ». Et il poursuit en ajoutant :

Il ne suffit pas d'affirmer qu'une infraction a été commise, il faut dire laquelle, où, quand et comment. Dans ces circonstances l'autorisation de perquisitionner constitue un abus flagrant.³³

29. *Kruger Inc. et al. v. M.N.R.*, *supra*, note 28.

30. *Supra*, note 6; voir aussi *A.-G. (Canada) v. Usarco Ltd.*, 80 D.T.C. 6085 (C.A. Ont.), p. 6091.

31. *Supra*, note 6, p. 11.

32. *Supra*, note 6, p. 16.

33. *Supra*, note 6, p. 17.

L'affidavit doit donc permettre au juge d'être satisfait qu'une infraction à la loi ou à un règlement a été commise ou sera probablement commise. Tel que le mentionnait lord Salmon de la Chambre des lords, dissident dans l'affaire *Rossminster*³⁴ «... a search warrant signed by the judge should always state that he is so satisfied, i.e. that the warrant should always give the reason for its issue».

L'importance du rôle du juge en ce domaine ne sera jamais assez soulignée. Si nous devons vivre avec une telle législation, nous devons au moins nous assurer que le contribuable recevra une certaine protection que seul le juge présent peut lui accorder car, une fois l'approbation donnée, les pouvoirs du ministre deviennent énormes et ceux du contribuable insignifiants.

1.2.2. Conséquences de l'approbation judiciaire sur l'étendue des pouvoirs du ministre du revenu

Une fois l'autorisation judiciaire accordée, les tentacules du fisc se multiplient et leur portée semble s'accroître de façon significative. Y a-t-il réellement un conflit entre l'objectif recherché par le texte législatif et son application pratique? La section pertinente du paragraphe 231(4) se lit comme suit :

... toute personne qui peut être nommée, à entrer et à chercher, usant de la force s'il le faut, dans tout bâtiment, contenant ou endroit, en vue de découvrir les documents, livres, registres, pièces ou choses qui peuvent servir de preuve au sujet de l'infraction de toute disposition de la présente loi ou d'un règlement et saisir et à emporter ces documents, livres, registres, pièces ou choses et à les retenir jusqu'à ce qu'ils soient produits devant la cour.

La première difficulté qui se pose concerne les biens qui peuvent être saisis; le paragraphe 231(4) autorise-t-il la saisie de tout document relié à quelque infraction que ce soit à la *Loi de l'impôt*? Son objectif n'est-il pas, au contraire, d'autoriser la saisie des biens pouvant servir à prouver l'infraction mentionnée dans la dénonciation? Pour solutionner ce dilemme, nous devons référer à l'objectif premier de l'autorisation judiciaire qui est de permettre une vérification du sérieux de l'infraction reprochée tout en accordant une protection au contribuable absent. La jurisprudence majoritaire soutient que les biens saisis doivent être reliés à une infraction à la Loi, peu importe qu'elle ait été ou non alléguée dans la dénonciation.

Nous croyons que, afin de donner un sens réel à la demande d'autorisation judiciaire, la saisie devrait être limitée aux biens reliés à l'infraction

34. *Supra*, note 20, p. 1019.

alléguée dans la dénonciation afin de permettre un meilleur contrôle sur les agissements du fisc. Toutefois, force nous est de constater que le texte du paragraphe 231(4) semble ouvrir toute grande la porte aux autorités une fois l'approbation judiciaire obtenue. Le législateur voulait se donner bonne conscience lorsqu'il a intégré cette révision judiciaire mais nous croyons qu'il a failli à la tâche dans la seconde étape de son raisonnement.

Parfois, les fonctionnaires autorisés à entrer, fouiller et saisir, probablement afin d'épargner un peu de temps, brûlent certaines étapes et saisissent certains biens avant même de s'assurer qu'ils sont reliés à une infraction à une disposition de la *Loi de l'impôt*. Un résultat semblable est survenu dans l'affaire *Kelly Douglas and Co. Ltd. v. La Reine*³⁵ où le juge MacDonnell de la Cour suprême de la Colombie-Britannique a mis un frein à ce qu'il a appelé la « wholesale seizure » :

there is no right to seize, then search, and if the officers are not able to say that they seized documents that may provide evidence of the breach, then those documents cannot be seized by the department and must be returned.

Une telle approche sur le plan pratique est parfois difficile à contrôler. Pour s'en convaincre, il suffit de passer en revue la jurisprudence où l'on peut y lire entre autres que dans une seule journée quatre-vingt caisses de documents ont été saisies chez un contribuable.³⁶ Est-il raisonnable de penser qu'une étude de tous ces dossiers ait été faite préalablement à la saisie ? En Angleterre, dans l'affaire *Rossminster*³⁷, douze camions ont été remplis de documents en l'espace de moins de douze heures, ce qui laissait aux inspecteurs environ une minute par dossier ; dans cette affaire, la Chambre des lords a approuvé l'opération.

De telles situations constituent clairement des abus de pouvoirs. Le contribuable doit avoir la possibilité de se protéger contre de tels abus. Mais comment ? En vertu de l'article 446 du *Code criminel*, lorsqu'une saisie de biens est effectuée selon les articles 443 ou 445 du Code, les biens doivent être rapportés devant le juge de paix dans les trois mois ; le juge doit alors ordonner que les biens soient remis à leur propriétaire, à moins qu'ils ne soient requis dans des procédures judiciaires qui ont déjà été entamées ou que le juge de paix soit convaincu qu'une période plus longue est justifiée. Une application stricte en matière fiscale d'une telle disposition permettrait alors au contribuable de contester la validité d'une saisie « en gros » et lui assurerait de retrouver ses biens dans un délai maximum de trois mois. Toutefois, la jurisprudence a établi qu'en droit fiscal :

35. 82 D.T.C. 6037, p. 6040.

36. *Developpement Morin Heights v. A.-G. for the province of Quebec*, [1982] C.S. n° 500-05-00910-826 (Montréal).

37. *Supra*, note 20.

... l'on ne saurait emprunter les principes et les règles applicables au mandat de perquisition de l'article 443 du Code criminel.³⁸

En conséquence, puisque la *Loi de l'impôt* ne prévoit pas un tel retour automatique devant le juge après la saisie et puisque, comme nous le verrons, les recours que possède le contribuable sont excessivement limités, il est permis de s'interroger sur le réel pouvoir que possède le juge qui donne son agrément à la saisie.

Pourquoi le *Code criminel* accorderait-il davantage de protection à l'accusé que la *Loi de l'impôt* à un contribuable alors que dans ce dernier cas, tel que l'ont répété les tribunaux à maintes reprises, le contribuable n'est même pas accusé et l'autorisation d'entrer appartient à une procédure d'investigation et non à une procédure d'accusation. Pourquoi brimer les droits des citoyens lorsque le seul but de la saisie est d'enquêter et qu'aucune infraction n'a jusqu'alors été prouvée.

2. Recours offerts au contribuable

2.1. L'appel

Puisque l'ordonnance permettant l'entrée, la fouille et la saisie est généralement rendue en l'absence du contribuable, ce n'est que lors de la perquisition que ce dernier prendra connaissance de ce qui lui arrive. Hélas, à ce moment, il est déjà trop tard pour stopper l'élan des fonctionnaires autorisés à effectuer ce « raz-de-marée ». De quels recours le contribuable peut-il alors se prévaloir afin de faire entendre son point de vue ou de contester carrément la saisie ?

La *Loi de l'impôt sur le revenu, per se*, ne prévoit aucune procédure de révision ou d'appel de l'agrément du ministre. Nous devons alors nous retourner vers d'autres statuts qui pourraient pallier à cette lacune.

En ce qui concerne la possibilité d'en appeler de l'agrément du juge, une référence aux articles 25 et 26 du *Code de procédure civile* nous indique qu'un appel serait possible uniquement si l'agrément du juge constituait un jugement final. Or, dans l'affaire *Goodman v. Rompkey*³⁹, le juge Chouinard de la Cour suprême du Canada, après avoir analysé la portée exacte du terme « agrément », lequel est défini comme étant une « permission, approbation émanant d'une autorité », conclut :⁴⁰

38. *Paiement v. Sous-ministre du revenu de la province de Québec*, [1982] C.S. n° 500-05-009579-820 (Montréal); *Thyssen Canada Ltd. v. R.*, 84 D.T.C. 6049 (C.F.); *Royal Craft Products Ltd. et al. v. M.N.R.*, 80 D.T.C. 6143 (C.A. Alta), p. 6145.

39. 82 D.T.C. 6167.

40. *Idem*, p. 6172.

L'agrément... constitue une certaine mesure de protection contre les abus possibles « en faisant intervenir entre le fisc et le contribuable », « un moyen de contrôle de la décision du ministre » et qui s'insère à l'intérieur de l'enquête administrative du ministre en vue de déterminer si des poursuites seront intentées. Avec égard, ce n'est pas à mon avis un jugement final et il n'y a pas d'appel en vertu de l'article 26 C.P.C.

Le juge souligne au surplus :

L'agrément en l'espèce ne comporte ni condamnation contre l'appelant, ni détermination de ses droits. Il ne fait que permettre que la perquisition et la saisie autorisées par le ministre soient effectuées.⁴¹

Le juge Chouinard dans la cause précitée n'a toutefois pas catégoriquement fermé la porte au pouvoir inhérent qu'aurait la Cour d'appel de réformer un jugement de la Cour supérieure au cas d'excès de juridiction. Tel que le juge l'a noté : « ce pouvoir toutefois n'est pas universellement reconnu. Pour ma part, je suis d'opinion que même à supposer que ce pouvoir existe, il est sans application en l'espèce car il n'y a pas eu d'excès de compétence ».⁴²

2.2. Le recours en évocation

Dans une seconde étape, il y a lieu d'examiner le recours en évocation utilisé dans les cas d'excès de juridiction. La jurisprudence reconnaît que cette procédure ne doit pas constituer l'exercice d'un droit d'appel déguisé et n'est autorisée que lorsque le jugement visé provient d'une cour inférieure. Dans le cas sous étude, l'agrément doit être accordé par un juge d'une cour supérieure ou d'une cour de comté. Pour ce qui est du Québec, puisque la cour de comté n'existe pas, l'agrément est décerné par un juge de la Cour supérieure. Toutefois, puisque cette Cour ne constitue pas un tribunal inférieur, le recours en évocation ne pourra être autorisé afin de casser l'agrément du juge. Il faut noter ici que les provinces où se trouvent les cours de comté peuvent se prévaloir d'un recours de cette nature puisque la cour de comté est considérée comme un tribunal inférieur. Il est toutefois difficile de comprendre la logique d'une telle discrimination.

Lorsque la saisie est effectuée en vertu de l'article 40 de la *Loi sur le Ministère du revenu* du Québec, le recours en évocation sera ouvert au contribuable à tout le moins à l'encontre de l'approbation décernée par le juge de la Cour des sessions. Toutefois, lorsque l'approbation n'est pas illégale et n'a pas été accordée en vertu d'un excès de juridiction alors que la saisie n'est pas effectuée conformément à l'approbation et à la Loi, il ne serait être

41. *Idem*, p. 6173.

42. *Idem*, p. 6172.

question d'excès de juridiction de la part du juge ayant donné son approbation. Dans des circonstances semblables, le juge Charles Gonthier, de la Cour supérieure du Québec, dans l'affaire *Kowarsky v. P.G. Québec*⁴³, après avoir trouvé que la saisie visait des documents qui ne pouvaient servir de preuve d'une infraction, a accordé la délivrance d'un bref d'évocation et a déclaré la saisie *ultra vires*.

Nous croyons qu'une telle procédure, quoique discutable sur le plan juridique, est appropriée dans les circonstances puisque la saisie constitue l'exécution d'une décision judiciaire. S'il est accepté en droit que l'approbation du juge est soumise au pouvoir de surveillance et de contrôle de la Cour supérieure, une exécution *ultra vires* de cette ordonnance devrait, par extension, être sujette au même contrôle.

2.3 Recours en vertu de la Loi sur la Cour fédérale

Le troisième recours que nous devons analyser est celui du pouvoir d'examen et d'annulation d'une décision ou ordonnance conféré par l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale*. Il y a alors lieu de s'interroger sur la possibilité d'utiliser cette procédure afin d'annuler la décision du ministre ainsi que celle du juge ayant donné l'agrément. Cette question a été soulevée en Cour suprême du Canada dans la cause *Ministre du Revenu national v. Coopers and Lybrand*.⁴⁴ Dans cette cause, le juge Dickson a jugé que l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale* ne pouvait être d'aucun secours dans le cadre du paragraphe 231(4) de la *Loi de l'impôt*. En effet, la décision du ministre, même si elle touche effectivement à des droits, n'est pas soumise à un processus judiciaire ou quasi judiciaire. Ce dernier remplit des fonctions qui sont fondamentalement de nature administrative.

D'autre part, la décision du juge d'accorder l'agrément ne peut être annulée sur la base de ce recours puisque la définition de « office, commission ou autre tribunal fédéral » de l'article 2 de la *Loi sur la Cour fédérale* exclut expressément les personnes nommées en vertu de l'article 96 de la *Loi constitutionnelle de 1867*.⁴⁵ La Cour a de plus mentionné dans cette cause que le juge accordant l'agrément n'agissait pas en qualité de *persona designata* mais bien en sa qualité de juge. Une décision contraire aurait toutefois donné ouverture au recours sous étude.

43. *Kowarsky v. P.G. Québec*, C.S. n° 500-05-013636-830 (Montréal).

44. *Supra*, note 15.

45. Cette décision renverse le courant établi dans l'affaire *Biggs v. M.N.R.*, 55 D.T.C. 1061 (Cour de l'Échiquier). Voir aussi *Herman et al. v. Deputy A.-G. of Canada*, 78 D.T.C. 6456 (C.S.C.).

Parmi les récentes manœuvres exercées par les contribuables afin d'attaquer une saisie effectuée sous la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada, nous retrouvons le recours basé sur l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale*. Ce recours permet d'attaquer directement la décision du ministre d'autoriser l'entrée, la fouille et la saisie visée au paragraphe 231(4) de la Loi. Une telle procédure fut utilisée avec succès dans l'affaire *Kruger Inc. v. M.N.R.*⁴⁶ Dans cette cause, le juge Dubé de la Cour fédérale, division de première instance, après avoir trouvé que la saisie était déraisonnable et violait les termes mêmes de l'article 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés*, a annulé la saisie sur la base de l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale*.

Puisque ceci constitue une première dans les annales de la fiscalité, il aurait été intéressant de connaître davantage les motifs autorisant le recours sous l'article 18 à l'encontre d'une décision administrative du ministre. Ses seuls commentaires à cet égard se résument à écarter en quelque sorte l'application de l'article 28 de la même Loi.

Such an authorization is an administrative and executive decision not required to be made on a judicial or quasi judicial basis (*M.N.R. v. Coopers of Lybrand*, [78 D.T.C. 6528], 92 D.L.R. (3d)1).

Il poursuit toutefois en ces termes :

There is however, a duty on the part of the Minister to act fairly (*Martineau v. Matsqui Institution*, [1980] 1 R.C.S. 602).

Quoique nous soyons d'accord avec un tel raisonnement, certaines doutes peuvent subsister lorsque nous lisons les propos exprimés par M. le juge Dickson dans l'affaire *Coopers and Lybrand*⁴⁷ où il a, croyons-nous, indiqué clairement que la décision du ministre n'était pas sujette à un examen judiciaire :

Il serait curieux d'avoir une procédure d'examen avant la présentation d'une demande au juge puisque sans son approbation, toute décision du ministre d'autoriser la saisie de documents est manifestement sans effet. L'approbation du juge est un moyen de contrôle de la décision du ministre, tandis que *tout autre recours* devant un tribunal permet d'examiner celle du juge. C'est à mon avis une interprétation raisonnable du par. 231(4).⁴⁸

Puisque cette décision cherchait à savoir si l'article 28 de la *Loi sur la Cour fédérale* s'appliquait à une décision du ministre, il est possible de prétendre que les propos du juge Dickson ne doivent être interprétés que dans ce contexte bien précis.

46. 83 D.T.C. 5322.

47. *Supra*, note 15.

48. *Idem*, p. 508.

Une récente décision de la Cour fédérale⁴⁹, division de première instance, est venue confirmer, à juste titre croyons-nous, la validité du recours exercé en vertu de l'article 18 de la *Loi sur la Cour fédérale*. Dans cette cause, le juge Cattanach a repris les propos du juge Dubé exprimés dans l'affaire *Kruger* et a enjoint le ministre du Revenu de ne pas interroger le contribuable tant et aussi longtemps que le jugement en appel portant sur la validité de la saisie n'aura pas été rendu.

2.4. Recours en révision basé sur l'article 20 C.P.C.

Il existe toutefois un autre recours quelque peu inusité qui fut utilisé dans l'affaire *Équipements Rocbec Inc.*⁵⁰ Dans cette cause, le juge Dugas, qui a entendu l'affaire, avait donné son agrément tel que requis au paragraphe 231(4) de la *Loi de l'impôt*.

Dans une tentative désespérée, le contribuable victime de la saisie s'est présenté devant ce même juge afin que ce dernier révise sa propre décision. Le juge, après avoir fait une revue des recours possibles, a soulevé les problèmes que nous avons énumérés en ce qui concerne l'émission d'un bref d'évocation au Canada en indiquant que le fait de pouvoir utiliser ce recours pour certaines provinces de common law pouvait constituer une discrimination envers les autres contribuables. S'efforçant de trouver une solution afin de corriger ce qu'il a appelé une « déficience de la loi », il a accepté de réviser sa propre décision en se basant sur le pouvoir que lui confère l'article 20 du *Code de procédure civile* qui prévoit :

si le moyen d'exercer un droit n'a pas été prévu par le Code, on peut y suppléer par toute procédure non incompatible avec les règles qu'il contient ou avec quelque autre disposition de la loi.

Toutefois, bien que le juge se soit accordé la juridiction nécessaire pour réviser sa propre décision, il décida qu'il n'avait pas erré dans sa décision initiale.

2.5 Interrogatoire de l'affiant

Dans certaines circonstances, le contribuable victime de la saisie peut avoir intérêt à connaître les motifs invoqués par l'affiant dans son affidavit sur lequel s'est fondé le juge qui a donné l'agrément à la saisie. Si, par exemple, le fonctionnaire lors de son enquête découvre des irrégularités chez le contribuable découlant de faits postérieurs à 1978 et que lors de la saisie

49. *Lipsey v. M.N.R.*, 84 D.T.C. 6192.

50. *Supra*, note 16.

certain documents datant des années 1910 ont été confisqués, il y aurait alors matière à évocation selon l'affaire *Kowarsky*⁵¹ afin de faire annuler la saisie.

Jusqu'à récemment, le droit de contre-interroger sur la base de l'affidavit était refusé au contribuable au motif que la procédure du paragraphe 231(4) de la *Loi de l'impôt* n'était qu'une procédure d'investigation et n'affectait pas de façon finale les droits du contribuable. De plus, selon le juge Cory de la Cour suprême d'Ontario, « no useful purpose would be served by extending the right to cross-examine on the affidavit filed at this stage... No substantial injustice is caused by denying the right to cross-examine in this case ».⁵²

Depuis peu, le courant jurisprudentiel semble avoir adopté une nouvelle tangeante, peut-être en partie grâce à la nouvelle Charte des droits et libertés de la personne. C'est du moins ce qui découle de l'affaire *Butler Manufacturing Co. (Canada) Ltd. v. M.N.R.*⁵³ où le *Master* Linton de la Cour suprême d'Ontario a accepté une requête afin de contre-interroger sur la base de l'affidavit. S'appuyant entre autres sur les articles 8 et 24(1) de la Charte et considérant les lourdes conséquences que peut avoir la saisie pour le contribuable, M. Linton conclut que si le parlement voulait empêcher ce genre d'interrogatoire, il se serait exprimé expressément en ce sens. Et il poursuit :

« What such an authorization does is give the M.N.R. the power to severely cripple or even put a taxpayer out of business by authorizing the M.N.R. to seize all of the taxpayer's his business records and hold them indefinitely »... Once the authorization is given, except by way of certiorari which by its very nature, is of limited scope, or by an application such has been brought in this case, there is no expeditious method available to review the M.N.R.'s actions in conducting the search and seizure.⁵⁴

Dans cette affaire, le requérant avait au préalable déposé une motion afin d'annuler la saisie. Suite à cette procédure, il devenait donc possible en vertu de la règle 229(5) des Règles de pratique de l'Ontario de contre-interroger sur affidavit même si, en soi, la saisie avait été pratiquée en vertu d'une loi fédérale.

Au Québec, un jugement semblable fut récemment rendu par le juge Tannenbaum de la Cour supérieure dans l'affaire *Kowarsky*⁵⁵. Dans cette cause, le requérant, victime d'une saisie effectuée en vertu de l'article 40 de la

51. *Supra*, note 43.

52. *In Re Corsini*, 79 D.T.C. 5356.

53. 83 D.T.C. 5361.

54. *Idem*, p. 5364.

55. *Supra*, note 43.

Loi sur le ministère du revenu, après avoir produit une requête pour l'émission d'un bref d'évocation et de *mandamus* a produit une autre requête afin de procéder à interrogatoire en vertu de l'article 398 du *Code de procédure civile*. Le juge faisant droit à la requête, s'est exprimé en ces termes :

Le juge qui sera appelé à décider sur l'émission d'un bref d'évocation peut bénéficier d'un tel interrogatoire, et, si l'on considère la demande d'émission du bref comme une contestation des procédures intentées par le Ministre du revenu, cela peut être considéré comme un interrogatoire prévu par les dispositions de l'article 398 C.P.

Il a de plus pourvu en invoquant l'article 20 C.P.C.

Il est plus intéressant de constater que les parties en étaient à leur deuxième contestation sur ce point. En effet, quelques semaines auparavant, le requérant avait tenté d'obtenir le même résultat en alléguant que son droit était fondé sur l'article 93 C.P.C.

Lorsqu'une partie a versé au dossier un affidavit requis par quelque disposition de ce code ou des règles de pratique, toute autre partie peut assigner le déclarant à comparaître devant le juge ou le protonotaire pour être interrogé sur la vérité des faits attestés par sa déclaration. Le défaut de se soumettre à cet interrogatoire entraîne le rejet de l'affidavit et de l'acte au soutien duquel il avait été donné.

Le juge Tannenbaum qui présidait aussi à l'audition de cette requête avait rejeté cette motion en alléguant que « l'article 93 du Code de procédure s'applique seulement lorsqu'il s'agit d'un affidavit requis par une disposition du Code de procédure ou par les règles de pratique ».⁵⁶

Il est important de constater que cette saisie a été effectuée en vertu de la *Loi provinciale* et que nulle part dans la *Loi sur le ministère du revenu* ne fait-on référence à l'article 93 C.P.C.

Si la requête pour l'émission d'un bref d'évocation n'avait pas encore été présentée à ce stade de la procédure, le résultat aurait-il été différent ? Évidemment dans un tel cas, le juge n'aurait pas été en mesure de justifier son jugement par le biais de l'article 398 C.P.C. puisqu'aucune procédure n'aurait alors été en cours. Toutefois, nous osons croire que le juge aurait tout de même conclu à la validité de la requête en s'appuyant sur l'article 20 C.P.C. tel qu'il l'a soulevé dans son jugement. Dans l'éventualité où un problème semblable se poserait alors que la saisie a été effectuée en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada, cette même solution devrait être envisagée puisque nulle part dans cette *Loi* ne font-on référence à une

56. *Idem* ; voir aussi *Charpentier v. Ville de Lemoyne*, [1975] C.A. 870.

procédure quelconque. De plus, comme l'a si bien dit M. Linton dans l'affaire *Butler* :⁵⁷

In my opinion, if the Parliament of Canada had intended to deprive persons in the applicant's position, of the right to challenge such an ex parte approval and the right to cross-examine on affidavits filed in support of the application for such approval, it would have said so.

Ce revirement jurisprudentiel constituerait-il une réaction à une trop grande marge existant entre les pouvoirs des autorités fiscales d'une part et ceux des contribuables d'autre part. Afin de clarifier ces règles et de permettre à tous un traitement égal, nous croyons qu'il serait urgent d'insérer dans nos lois de l'impôt fédérale et provinciale certaines dispositions procédurales qui serviraient à humaniser, si la chose est possible, notre système fiscal. Dans ces règles, nous y retrouverions non seulement un pouvoir d'interroger l'affiant mais aussi toute personne ayant participé à l'enquête ou à la saisie. Dans la même veine, il serait impératif d'édicter un mode de conduite qui devrait être suivi par les fonctionnaires chargés de la saisie. De plus, il serait souhaitable de suivre la recommandation du Viscount Dilhorne dans l'affaire *Rossminster* :⁵⁸

If this section is revised consideration might be given to restricting the time within which such a search warrant can be executed, as is done by some other acts.

2.6. L'application de la Charte canadienne

Cet article serait incomplet si nous omettions de traiter de l'impact de la Charte des droits et libertés de la personne sur la fiscalité au Canada. Nous désirons toutefois informer le lecteur que c'est à dessein que cette analyse sera très succincte compte tenu de la quantité et plus spécifiquement de la qualité des écrits produits dans ce domaine par d'éminents confrères juristes pour qui l'étude de la charte constitue une suite logique dans leur domaine d'expertise.⁵⁹

L'analyse des dispositions de la Charte en relation avec la Loi de l'impôt peut se diviser en deux étapes.

57. *Supra*, note 53, p. 5364.

58. *Supra*, note 20, p. 1001.

59. H. BRUN, « Le recouvrement de l'impôt et les droits de la personne » (1983) 24 C. de D. 457; E.G. EWASCHUK, « Search and Seizure: Charter implications and remedies », (1982) *Corporate management tax conference* 25; M. MANNING, « The Canadian Charter of Rights and Freedom and its impact on the income tax Act of Canada », (1982) *Corporate management tax conference* 71. Voir aussi (1983) 61 R. du B. Can., dans lequel on y traite uniquement de la Charte et de ses diverses implications.

Premièrement, la jurisprudence semble favoriser le ministère en ce qui a trait à la validité des paragraphes 231(1) et 231(4) de la Loi de l'impôt.

Dans la récente cause *New Garden Restaurant and Tavern Ltd. v. M.N.R.*⁶⁰, le juge White de la High Court d'Ontario a refusé d'appliquer à une saisie effectuée en vertu de l'alinéa 231(1)(d) de la Loi de l'impôt les principes dégagés dans la cause *Southam v. Hunter*⁶¹ portant sur une saisie effectuée selon la *Loi sur les enquêtes et coalitions*. Dans l'affaire *Southam*, il a été jugé que l'autorisation de saisir devait être donnée au préalable par « an impartial arbiter, acting judicially who has the qualifications required to appreciate the sensivity called for in the exercise of such power ».

L'application de cet énoncé dans le cadre de la saisie effectuée en vertu de l'alinéa 231(1)(d) impliquerait qu'une telle saisie serait illégale puisque non conforme à l'article 8 de la Charte. En effet, la saisie est effectuée par le fonctionnaire chargé de la vérification sans qu'une tierce partie, agissant de façon judiciaire, n'autorise à ce moment la saisie. Dans l'affaire *New Garden Restaurant*, le juge s'est exprimé ainsi lorsqu'il a décidé de ne pas appliquer les critères dégagés dans *Southam* :

In my view, s. 231(1)(d) of the Act does not imply in itself any such pre-conceived belief of guilt and thus in my opinion, the *Southam* case is distinguishable from the case at bar.⁶²

Avec respect pour l'opinion contraire, nous croyons qu'une telle conclusion est erronée puisque le fondement même de la saisie effectuée par le vérificateur est la croyance d'une infraction à la Loi ou à un règlement. Il a donc, à priori, une forte croyance que le contribuable a commis l'infraction, autrement il n'effectuerait pas la saisie.⁶³

La jurisprudence semble réticente à appliquer les dispositions de la Charte. Les notions d'intérêt public jointes à un souci d'efficacité du système fiscal⁶⁴ constituent les arguments majeurs qui semblent primer lorsqu'opposés à un désir non moins ardent de protéger le contribuable contre les fouilles abusives.

Dans un second volet, les contribuables ont heureusement eu plus de succès lorsqu'ils ont soulevé les dispositions de la Charte à l'encontre d'une saisie qui n'avait pas été pratiquée conformément à la Loi ou à l'approbation

60. 83 D.T.C. 5338.

61. [1983] 3 W.W.R. 385 (Cour d'appel de l'Alberta).

62. *Supra*, note 60, p. 5341.

63. Voir la critique de cette décision dans « Current Cases », [1983] 31 *Canadian tax Journal* 805.

64. *The Queen v. Roth*, 84 D.T.C. 6181 (H.C. Ont.); *New Garden Restaurant and Tavern Ltd. v. M.N.R.*, 83 D.T.C. 5338 (H.C. Ont.).

judiciaire. Compte tenu du peu de recours mis à la disposition des contribuables dans les cas d'exercice abusif ou excessif du pouvoir, il semble que les tribunaux soient disposés à ne pas hésiter à appliquer la Charte.⁶⁵

Conclusion

Lorsque le législateur a octroyé les pouvoirs de l'article 231 au ministre du Revenu, il avait en tête, selon le juge Morden⁶⁶ de la Cour d'appel de l'Ontario, que les fonctionnaires exécutant la saisie auraient suffisamment de connaissance dans le domaine pour restreindre la saisie aux documents pertinents. Toutefois, tel que le mentionne l'auteur Ian Pitfield⁶⁷ en qualifiant les fonctionnaires chargés de la saisie :

their wisdom in deciding what is relevant has been wanting at best and nonexistent at worst.

L'auteur continue d'exprimer son insatisfaction vis-à-vis de la Loi actuelle en s'exprimant ainsi :

No amount of suspected or actual activities in violation of the income tax act should permit the department to seize on the basis of suspicion of for convenience.

De semblables commentaires se retrouvent parfois dans la jurisprudence où des juges, frustrés par l'attitude adoptée par les fonctionnaires exécutants n'hésitent pas à condamner les gestes posés.⁶⁸

Le système fiscal ne peut tolérer de tels abus de pouvoirs. Une réforme complète du système de saisie et de perquisition s'impose afin de limiter les dégâts. Dans un premier élan, il serait approprié de réviser la procédure écrite au paragraphe 231(4). Peut-être serait-il souhaitable de requérir du fonctionnaire enquêteur qu'il prouve devant le juge qu'une saisie est justifiée et essentielle dans les circonstances. De plus, afin de protéger les intérêts des contribuables, on pourrait songer à un système par lequel un juriste, désigné par la cour, assisterait à cette demande d'approbation et assumerait ainsi la défense du contribuable absent. Un tel système présenterait l'avantage indéniable d'éviter les saisies injustifiées et les multiples procédures judiciaires qui en découlent.

65. *Kruger Inc. v. M.N.R.*, 83 D.T.C. 5322 (C.F.); *Lipsey v. M.N.R.*, 84 D.T.C. 6192 (C.F.); *Butler Manufacturing Co. (Canada) Ltd. v. M.N.R.*, 83 D.T.C. 5361 (C.S. Ont.).

66. *Ministère du Revenu c. Paroian et al.*, 80 D.T.C. 6077 (C.A. Ont.).

67. (1981) C.T.J. 36.

68. *Milley and Granby Construction Equipment Ltd. et al.*, (1974) C.T.C. 701 (C.A. C.-B.), p. 707; *Inland Revenue commissioners v. Rossminster*, (1980) A.C. 952, p. 968 (C.A.), renversé en appel par la Chambre des lords à *idem*, p. 990.