

**Attorney General of Canada and
Canada Revenue Agency** *Appellants*

v.

**Chambre des notaires du Québec and
Barreau du Québec** *Respondents*

and

**Advocates' Society,
Canadian Bar Association,
Federation of Law Societies of Canada and
Criminal Lawyers' Association** *Intervenors*

**INDEXED AS: CANADA (ATTORNEY GENERAL) v.
CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC**

2016 SCC 20

File No.: 35892.

2015: November 3; 2016: June 3.

Present: McLachlin C.J. and Abella, Cromwell,
Moldaver, Karakatsanis, Wagner and Gascon JJ.

**ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR
QUEBEC**

Constitutional law — Charter of rights — Search and seizure — Professional secrecy of notaries and lawyers — Income tax — Tax audit and collection — Whether ss. 231.2(1) and 231.7 and definition of “solicitor-client privilege” set out in s. 232(1) of Income Tax Act infringe right guaranteed by s. 8 of Canadian Charter of Rights and Freedoms insofar as they apply to lawyer or notary — If so, whether that impairment can be justified under s. 1 of Charter — Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 231.2(1), 231.7, 232(1) “solicitor-client privilege”.

Taxation — Income tax — Enforcement — Professional secrecy of notaries and lawyers — Statutory provision requiring provision of documents or information for audit or enforcement purposes — Constitutional validity of requirement scheme with respect to notaries

**Procureur général du Canada et
Agence du revenu du Canada** *Appelants*

c.

**Chambre des notaires du Québec et
Barreau du Québec** *Intimés*

et

**Advocates' Society,
Association du Barreau canadien,
Fédération des ordres professionnels
de juristes du Canada et
Criminal Lawyers' Association** *Intervenantes*

**RÉPERTORIÉ : CANADA (PROCUREUR GÉNÉRAL) c.
CHAMBRE DES NOTAIRES DU QUÉBEC**

2016 CSC 20

N° du greffe : 35892.

2015 : 3 novembre; 2016 : 3 juin.

Présents : La juge en chef McLachlin et les juges Abella,
Cromwell, Moldaver, Karakatsanis, Wagner et Gascon.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DU QUÉBEC

Droit constitutionnel — Charte des droits — Fouilles, perquisitions et saisies — Secret professionnel du notaire et de l'avocat — Impôt sur le revenu — Vérification fiscale et recouvrement — Dans la mesure où les art. 231.2(1) et 231.7 et la définition de « privilège des communications entre client et avocat » énoncée à l'art. 232(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu visent un avocat ou un notaire, ces dispositions portent-elles atteinte au droit garanti par l'art. 8 de la Charte canadienne des droits et libertés? — Dans l'affirmative, cette atteinte est-elle justifiable au regard de l'article premier de la Charte? — Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.), art. 231.2(1), 231.7, 232(1) « privilège des communications entre client et avocat ».

Droit fiscal — Impôt sur le revenu — Exécution — Secret professionnel du notaire et de l'avocat — Disposition législative exigeant la production de documents ou la fourniture de renseignements pour fins de vérification ou d'exécution — Validité constitutionnelle du régime

and lawyers and of exception for accounting records of lawyer provided for in definition of “solicitor-client privilege” set out in Act — Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 231.2(1), 231.7, 232(1) “solicitor-client privilege”.

Some notaries practising law in Quebec received requirements to provide documents or information from the Minister of National Revenue under s. 231.2 of the *ITA*. The purpose of these requirements was to obtain information or documents relating to clients of the notaries for tax collection or audit purposes. Some of the notaries who received such requirements contacted the Chambre des notaires du Québec (« Chambre ») to raise concerns about their clients’ right to professional secrecy. The Chambre instituted a declaratory action against the Attorney General of Canada and the Canada Revenue Agency (“CRA”) for the purpose of having ss. 231.2 and 231.7 of the *ITA* and the exception for the accounting records of notaries and lawyers set out in the definition of “solicitor-client privilege” in s. 232(1) declared to be unconstitutional and of no force or effect with respect to notaries. The Barreau du Québec (« Barreau ») joined in the proceedings as an intervener for the purpose of having any declaration made by the courts concerning the legislative provisions in question apply equally to its members.

The Superior Court and the Court of Appeal ruled in favour of the Chambre and the Barreau. The Court of Appeal found that, pursuant to s. 52 of the *Constitution Act, 1982*, ss. 231.2(1) and 231.7 and the accounting records exception set out in s. 232(1) are unconstitutional and of no force or effect with respect to Quebec notaries and lawyers for all information and documents protected by professional secrecy.

Held: The appeal should be dismissed.

Section 8 of the *Charter* protects against unreasonable searches and seizures. There are two questions that must be answered to determine whether a government action was contrary to s. 8: whether the government action intruded upon an individual’s reasonable expectation of privacy, in which case it constituted a seizure within the meaning of s. 8, and whether the seizure was an unreasonable intrusion on that right to privacy.

The first of these questions is not problematic, as the Court has already established that a requirement constitutes a seizure within the meaning of s. 8. The seizure in

des demandes péremptoires à l’égard des notaires et des avocats et de l’exception relative aux relevés comptables d’un avocat prévue à la définition du « privilège des communications entre client et avocat » qui figure dans la loi — Loi de l’impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.), art. 231.2(1), 231.7, 232(1) « privilège des communications entre client et avocat ».

Des notaires pratiquant le droit au Québec reçoivent des demandes péremptoires du ministre du Revenu national formulées sous l’autorité de l’art. 231.2 de la *LIR*. Ces demandes visent l’obtention de renseignements ou de documents à l’égard de clients de ces notaires, aux fins de mesures de recouvrement ou de vérification fiscale. Certains notaires qui reçoivent de telles demandes communiquent alors avec la Chambre des notaires du Québec (« Chambre ») et soulèvent des craintes à l’égard du droit au secret professionnel de leurs clients. Dans ce contexte, la Chambre intente un recours déclaratoire contre le procureur général du Canada et l’Agence du revenu du Canada (« ARC »), afin de faire déclarer les art. 231.2 et 231.7 de la *LIR*, de même que l’exception relative aux relevés comptables d’un notaire ou d’un avocat prévue à la définition du « privilège des communications entre client et avocat » du par. 232(1), inconstitutionnels, inopérants et sans effet à l’égard des notaires. Le Barreau du Québec (« Barreau ») s’est joint à la procédure à titre d’intervenant, afin que toute déclaration rendue par les tribunaux sur les dispositions législatives concernées soit également applicable à ses membres.

La Cour supérieure et la Cour d’appel donnent raison à la Chambre et au Barreau. La Cour d’appel conclut que, en application de l’art. 52 de la *Loi constitutionnelle de 1982*, le par. 231.2(1), l’art. 231.7 et l’exception relative aux relevés comptables du par. 232(1) sont inconstitutionnels, inopérants et sans effet à l’égard des notaires et avocats du Québec, et ce, pour tous les renseignements et documents protégés par le secret professionnel.

Arrêt : Le pourvoi est rejeté.

L’article 8 de la *Charte* fournit une protection contre les fouilles, les perquisitions et les saisies abusives. Pour déterminer si une action gouvernementale est contraire à l’art. 8, il faut répondre à deux questions, soit celle de savoir si l’action gouvernementale empiète sur une attente raisonnable au respect de la vie privée d’un particulier, auquel cas elle constitue une saisie au sens de l’art. 8, et celle de savoir si la saisie représente une atteinte abusive à ce droit à la vie privée.

La première question ne pose pas problème, puisque la Cour a déjà établi que la demande péremptoire constitue une saisie au sens de l’art. 8. La saisie en l’espèce

this case involves information or documents that may be protected by the professional secrecy of notaries or lawyers. Professional secrecy must remain as close to absolute as possible, and it is generally seen as a fundamental and substantive rule of law. In this respect, professional secrecy has a deep significance regardless of the nature of the legal advice being sought or the context in which it is sought. For the purposes of the analysis under s. 8 of the *Charter*, the civil and administrative context of the requirement scheme does not diminish the taxpayer's expectation of privacy for information that is protected by professional secrecy. A client of a notary or a lawyer has a reasonable expectation of privacy for information and documents that are in the possession of the notary or lawyer and in respect of which a requirement is issued.

In answering the second question, the courts must balance the interests at stake, namely an individual's privacy interest on the one hand and the state's interest in carrying out a search or seizure on the other. Where the interest at stake is the professional secrecy of legal advisers, which is a principle of fundamental justice and a legal principle of supreme importance, the usual balancing exercise under s. 8 will not be particularly helpful. Stringent standards must be adopted to protect professional secrecy. This means that any legislative provision that interferes with professional secrecy more than is absolutely necessary will be labelled unreasonable.

In this case there are several defects that cause a requirement sent to a notary or lawyer concerning information that is protected by professional secrecy to be unreasonable and contrary to s. 8, namely that the client is given no notice of the requirement, that an inappropriate burden is placed solely on the notary or lawyer concerned, that compelling disclosure of the information being sought is not absolutely necessary and that no measures have been taken to help mitigate the impairment of professional secrecy. The requirement scheme serves legitimate purposes, namely the collection of amounts owed to the CRA and tax audits, but the existence of an important purpose cannot justify sidestepping the protection afforded by s. 8 of the *Charter*. The constitutional defects in the requirement scheme are all the more unacceptable given that they could easily be mitigated and remedied by way of measures that are compatible with the state's obligations relating to the protection of professional secrecy. Currently, therefore, the impairment permitted by the requirement scheme set out in ss. 231.2(1) and 231.7 of the *ITA* is not consistent with the principle of minimization.

visé des renseignements ou documents qui peuvent contenir des informations protégées par le secret professionnel du notaire ou de l'avocat. Le secret professionnel doit demeurer aussi absolu que possible et est généralement considéré comme une règle de droit fondamentale et substantielle. Sous ce rapport, le secret professionnel revêt une grande importance, peu importe la nature ou le contexte de l'avis juridique sollicité. Aux fins de l'analyse au regard de l'art. 8 de la *Charte*, le contexte civil et administratif dans lequel se retrouve le régime des demandes péremptoires ne diminue pas les attentes relatives à la vie privée du contribuable en matière d'information protégée par le secret professionnel. Le client a une attente raisonnable au respect de sa vie privée relativement aux renseignements et aux documents visés par une demande péremptoire qui sont en la possession de son notaire ou de son avocat.

Pour répondre à la deuxième question, les tribunaux doivent pondérer les intérêts en cause, soit, d'une part, l'intérêt à la vie privée d'un individu et, d'autre part, celui de l'État à entreprendre une fouille, perquisition ou saisie. Lorsque l'intérêt en jeu est le secret professionnel du conseiller juridique — un principe de justice fondamentale et de droit de la plus haute importance — l'exercice d'évaluation habituellement entrepris au regard de l'art. 8 ne s'avèrera pas particulièrement utile. Il faut adopter des normes rigoureuses pour assurer la protection du secret professionnel. Sera donc qualifiée d'abusive toute disposition législative qui porte atteinte au secret professionnel plus que ce qui est absolument nécessaire.

En l'espèce, plusieurs lacunes rendent abusives et contraires à l'art. 8 les demandes péremptoires adressées à un notaire ou à un avocat en ce qui concerne l'information protégée par le secret professionnel, soit : l'absence d'avis au client de la demande péremptoire, le fardeau inopportun placé uniquement sur les épaules du notaire et de l'avocat visé, l'absence de nécessité absolue de forcer la divulgation recherchée et l'absence de mesures pour favoriser une atténuation des atteintes au secret professionnel. Le régime des demandes péremptoires poursuit un but légitime, soit le recouvrement de sommes dues à l'ARC et la vérification fiscale, mais l'existence d'un objectif important ne peut justifier de faire abstraction des protections qu'offre l'art. 8 de la *Charte*. Les lacunes constitutionnelles du régime des demandes péremptoires sont d'autant plus intolérables qu'elles pourraient facilement être atténuées et corrigées par des mesures qui respectent les obligations de l'État en matière de protection du secret professionnel. Ainsi, à l'heure actuelle, l'atteinte que permet le régime des demandes péremptoires prévu au par. 231.2(1) et à l'art. 231.7 de la *LIR* ne respecte pas le principe de minimisation.

The exception whose effect is to exclude the accounting records of notaries and lawyers from the protection of professional secrecy and which is set out in s. 232(1) of the *ITA* also infringes the rights guaranteed by s. 8 of the *Charter*. To determine whether an abrogation of professional secrecy in the context of a seizure is constitutional, a court must consider what characterizes professional secrecy as a substantive right. Thus, a legislative provision cannot, by abrogating professional secrecy, authorize the state to gain access to information that is normally protected, where the abrogation is not absolutely necessary to achieve the purposes of the legislation. Limits on professional secrecy must take into account the duty recognized by the Court to minimize impairments, and the exceptions must be precisely defined. In this case, the exception is broad and undefined, as it permits the seizure of any accounting record of a notary or a lawyer, and is therefore problematic from the standpoint of the absolute necessity test. Moreover, for all practical purposes, the exception removes from the court's jurisdiction the determination of whether accounting records in respect of which a requirement has been issued are privileged. In sum, in the absence of absolute necessity and given that there is no possibility of judicial review to ensure that professional secrecy is protected, the accounting records exception allows the unreasonable seizure of information found in the accounting records of notaries or lawyers.

Because the statutory provisions in question — ss. 231.2(1) and 231.7 and the accounting records exception set out in s. 232(1) of the *ITA* — do not minimally impair the right to professional secrecy, they cannot be saved under s. 1 of the *Charter*. As for the appropriate remedy in this case, since the Court has already found that the requirement scheme is generally constitutional insofar as requirements are sent to taxpayers, it is neither necessary nor appropriate to find that the entire scheme is invalid. The requirement scheme in the *ITA* infringes s. 8 of the *Charter* and must be declared to be unconstitutional insofar as it applies to notaries and lawyers in Quebec. Section 231.2(1) of the *ITA*, which authorizes the Minister to send requirements, and s. 231.7 of the *ITA*, which authorizes the Minister to apply to a court to follow up on a requirement, are unconstitutional, and inapplicable to notaries and lawyers in their capacity as legal advisers. The exception for a lawyer's accounting records set out in the definition of “solicitor-client privilege” in s. 232(1) of the *ITA* is unconstitutional and invalid.

L'exception qui a pour effet d'exclure les relevés comptables d'un notaire ou d'un avocat de la protection du secret professionnel et qui est prévue au par. 232(1) de la *LIR* porte également atteinte aux droits garantis par l'art. 8 de la *Charte*. L'analyse de la validité constitutionnelle d'une suppression du secret professionnel dans le cadre d'une saisie doit tenir compte de ce qui le caractérise en tant que droit substantiel. Ainsi, une disposition législative ne peut permettre à l'État d'avoir accès à une information normalement protégée en supprimant le secret professionnel au-delà de la mesure dans laquelle la suppression est absolument nécessaire pour atteindre les objectifs de la loi. Les restrictions au secret professionnel doivent tenir compte de l'obligation de minimisation des atteintes reconnue par la Cour et les exceptions doivent être circonscrites avec précision. En l'espèce, l'exception est large et non définie, permettant la saisie de tout relevé comptable d'un notaire ou d'un avocat et en ce sens, elle est problématique du point de vue du critère de la nécessité absolue. De plus, l'exception fait en sorte que le contrôle judiciaire du caractère privilégié des relevés comptables visés par une demande péremptoire est à toutes fins pratiques éliminé. En somme, en l'absence d'une nécessité absolue et de tout contrôle judiciaire visant à assurer la protection du secret professionnel, l'exception relative aux relevés comptables rend abusive la saisie d'information contenue dans les relevés comptables de notaires ou d'avocats.

Puisque les dispositions législatives concernées, que ce soit le par. 231.2(1), l'art. 231.7 ou l'exception relative aux relevés comptables du par. 232(1) de la *LIR*, ne constituent pas une atteinte minimale au secret professionnel, elles ne peuvent être sauvegardées par application de l'article premier de la *Charte*. Quant à la réparation convenable en l'espèce, puisque la Cour a déjà reconnu le régime des demandes péremptoires comme étant, règle générale, constitutionnel dans la mesure où les demandes sont envoyées aux contribuables, il n'est ni nécessaire ni opportun d'invalider le régime dans son entièreté. Le régime des demandes péremptoires de la *LIR* contrevient à l'art. 8 de la *Charte* et doit être déclaré inconstitutionnel dans la mesure où il s'applique aux notaires et aux avocats du Québec. Le paragraphe 231.2(1) de la *LIR*, qui autorise le Ministre à envoyer des demandes péremptoires, et l'art. 231.7 de la *LIR*, qui l'autorise à s'adresser aux tribunaux pour y donner suite, sont inconstitutionnels et inapplicables aux notaires et aux avocats en leur qualité de conseillers juridiques. L'exception relative aux relevés comptables d'un avocat prévue à la définition du « privilège des communications entre client et avocat » qui figure au par. 232(1) de la *LIR* est inconstitutionnelle et invalide.

Cases Cited

Distinguished: *Thomson Newspapers Ltd. v. Canada* (Director of Investigation and Research, Restrictive Trade Practices Commission), [1990] 1 S.C.R. 425; **applied:** *Lavallee, Rackel & Heintz v. Canada* (Attorney General), 2002 SCC 61, [2002] 3 S.C.R. 209; *Canada (Attorney General) v. Federation of Law Societies of Canada*, 2015 SCC 7, [2015] 1 S.C.R. 401; **referred to:** *Maranda v. Richer*, 2003 SCC 67, [2003] 3 S.C.R. 193; *R. v. Edwards*, [1996] 1 S.C.R. 128; *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627; *Solosky v. The Queen*, [1980] 1 S.C.R. 821; *Descôteaux v. Mierzwinski*, [1982] 1 S.C.R. 860; *Smith v. Jones*, [1999] 1 S.C.R. 455; *Canada (Privacy Commissioner) v. Blood Tribe Department of Health*, 2008 SCC 44, [2008] 2 S.C.R. 574; *R. v. McClure*, 2001 SCC 14, [2001] 1 S.C.R. 445; *R. v. National Post*, 2010 SCC 16, [2010] 1 S.C.R. 477; *R. v. Brown*, 2002 SCC 32, [2002] 2 S.C.R. 185; *Goodis v. Ontario (Ministry of Correctional Services)*, 2006 SCC 31, [2006] 2 S.C.R. 32; *Foster Wheeler Power Co. v. Société intermunicipale de gestion et d'élimination des déchets (SIGED) inc.*, 2004 SCC 18, [2004] 1 S.C.R. 456; *Hunter v. Southam Inc.*, [1984] 2 S.C.R. 145; *R. v. Cunningham*, 2010 SCC 10, [2010] 1 S.C.R. 331; *Canada (National Revenue) v. Thompson*, 2016 SCC 21, [2016] 1 S.C.R. 381; *Organic Research Inc. v. Minister of National Revenue* (1990), 111 A.R. 336; *Pritchard v. Ontario (Human Rights Commission)*, 2004 SCC 31, [2004] 1 S.C.R. 809; *R. v. Dunbar* (1982), 68 C.C.C. (2d) 13; *A. (L.L.) v. B. (A.)*, [1995] 4 S.C.R. 536; *R. v. Seaboyer*, [1991] 2 S.C.R. 577; *Carter v. Canada (Attorney General)*, 2015 SCC 5, [2015] 1 S.C.R. 331.

Statutes and Regulations Cited

Act respecting the ministère du Revenu, R.S.Q., c. M-31 [now *Tax Administration Act*, CQLR, c. A-6.002], s. 39.
Act to amend the Income Tax Act, S.C. 1956, c. 39, s. 28.
Act to amend the Income Tax Act and the Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act, S.C. 1965, c. 18, s. 26.
Act to facilitate the payment of support, CQLR, c. P-2.2, s. 57.
Canadian Charter of Rights and Freedoms, ss. 1, 7, 8.
Charter of human rights and freedoms, CQLR, c. C-12, s. 9.
Constitution Act, 1982, s. 52.
Criminal Code, R.S.C. 1985, c. C-46, s. 488.1.
Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148.

Jurisprudence

Distinction d'avec l'arrêt : *Thomson Newspapers Ltd. c. Canada* (Directeur des enquêtes et recherches, Commission sur les pratiques restrictives du commerce), [1990] 1 R.C.S. 425; **arrêts appliqués :** *Lavallee, Rackel & Heintz c. Canada* (Procureur général), 2002 CSC 61, [2002] 3 R.C.S. 209; *Canada (Procureur général) c. Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada*, 2015 CSC 7, [2015] 1 R.C.S. 401; **arrêts mentionnés :** *Maranda c. Richer*, 2003 CSC 67, [2003] 3 R.C.S. 193; *R. c. Edwards*, [1996] 1 R.C.S. 128; *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; *Solosky c. La Reine*, [1980] 1 R.C.S. 821; *Descôteaux c. Mierzwinski*, [1982] 1 R.C.S. 860; *Smith c. Jones*, [1999] 1 R.C.S. 455; *Canada (Commissaire à la protection de la vie privée) c. Blood Tribe Department of Health*, 2008 CSC 44, [2008] 2 R.C.S. 574; *R. c. McClure*, 2001 CSC 14, [2001] 1 R.C.S. 445; *R. c. National Post*, 2010 CSC 16, [2010] 1 R.C.S. 477; *R. c. Brown*, 2002 CSC 32, [2002] 2 R.C.S. 185; *Goodis c. Ontario (Ministère des Services correctionnels)*, 2006 CSC 31, [2006] 2 R.C.S. 32; *Société d'énergie Foster Wheeler Ltée c. Société intermunicipale de gestion et d'élimination des déchets (SIGED) inc.*, 2004 CSC 18, [2004] 1 R.C.S. 456; *Hunter c. Southam Inc.*, [1984] 2 R.C.S. 145; *R. c. Cunningham*, 2010 CSC 10, [2010] 1 R.C.S. 331; *Canada (Revenu national) c. Thompson*, 2016 CSC 21, [2016] 1 R.C.S. 381; *Organic Research Inc. c. Minister of National Revenue* (1990), 111 A.R. 336; *Pritchard c. Ontario (Commission des droits de la personne)*, 2004 CSC 31, [2004] 1 R.C.S. 809; *R. c. Dunbar* (1982), 68 C.C.C. (2d) 13; *A. (L.L.) c. B. (A.)*, [1995] 4 R.C.S. 536; *R. c. Seaboyer*, [1991] 2 R.C.S. 577; *Carter c. Canada (Procureur général)*, 2015 CSC 5, [2015] 1 R.C.S. 331.

Lois et règlements cités

Charte canadienne des droits et libertés, art. 1, 7, 8.
Charte des droits et libertés de la personne, RLRQ, c. C-12, art. 9.
Code criminel, L.R.C. 1985, c. C-46, art. 488.1.
Loi constitutionnelle de 1982, art. 52.
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.), art. 230 à 232, 231.1, 231.2, 231.7, 232(1) « privilège des communications entre client et avocat », (2)a, 238.
Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148.
Loi facilitant le paiement des pensions alimentaires, RLRQ, c. P-2.2, art. 57.
Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1956, c. 39, art. 28.

Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 230 to 232, 231.1, 231.2, 231.7, 232(1) “solicitor-client privilege”, (2)(a), 238.

Authors Cited

Geddes, Gloria. “The Fragile Privilege: Establishing and Safeguarding Solicitor-Client Privilege” (1999), 47 *Can. Tax J.* 799.

Lederman, Sidney N., Alan W. Bryant and Michelle K. Fuerst. *The Law of Evidence in Canada*, 4th ed. Markham, Ont.: LexisNexis, 2014.

Wigmore, John Henry. *Evidence in Trials at Common Law*, vol. 8., revised by John T. McNaughton. Boston: Little, Brown, 1961.

APPEAL from a judgment of the Quebec Court of Appeal (Bich, Léger and Fournier J.J.A.), 2014 QCCA 552, [2014] AZ-51056416, [2014] J.Q. n° 2296 (QL), 2014 CarswellQue 8337 (WL Can.), setting aside in part a decision of Blanchard J., 2010 QCCS 4215, [2010] R.J.Q. 2069, [2010] AZ-50670160, [2010] J.Q. n° 8868 (QL), 2010 CarswellQue 9351 (WL Can.). Appeal dismissed.

Marc Ribeiro, Christopher Rupar and Chantal Comtois, for the appellants.

Raymond Doray and Loïc Berdnikoff, for the respondent Chambre des notaires du Québec.

Giuseppe Battista, for the respondent Barreau du Québec.

Pierre Bienvenu and Andres Garin, for the interveners the Advocates’ Society.

Mahmud Jamal, Alexandre Fallon and W. David Rankin, for the interveners the Canadian Bar Association.

John B. Laskin and Yael Bienenstock, for the interveners the Federation of Law Societies of Canada.

Brian Gover, Justin Safayeni and Carlo Di Carlo, for the interveners the Criminal Lawyers’ Association.

Loi modifiant la Loi de l’impôt sur le revenu et la Loi sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces, S.C. 1965, c. 18, art. 26.

Loi sur le ministère du Revenu, L.R.Q., c. M-31 [maintenant *Loi sur l’administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002], art. 39.

Doctrine et autres documents cités

Geddes, Gloria. « The Fragile Privilege : Establishing and Safeguarding Solicitor-Client Privilege » (1999), 47 *Rev. fisc. can.* 799.

Lederman, Sidney N., Alan W. Bryant and Michelle K. Fuerst. *The Law of Evidence in Canada*, 4th ed., Markham (Ont.), LexisNexis, 2014.

Wigmore, John Henry. *Evidence in Trials at Common Law*, vol. 8, revised by John T. McNaughton, Boston, Little, Brown, 1961.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d’appel du Québec (les juges Bich, Léger et Fournier), 2014 QCCA 552, [2014] AZ-51056416, [2014] J.Q. n° 2296 (QL), 2014 CarswellQue 1639 (WL Can.), qui a infirmé en partie une décision du juge Blanchard, 2010 QCCS 4215, [2010] R.J.Q. 2069, [2010] AZ-50670160, [2010] J.Q. n° 8868 (QL), 2010 CarswellQue 9351 (WL Can.). Pourvoi rejeté.

Marc Ribeiro, Christopher Rupar et Chantal Comtois, pour les appelants.

Raymond Doray et Loïc Berdnikoff, pour l’intimée la Chambre des notaires du Québec.

Giuseppe Battista, pour l’intimé le Barreau du Québec.

Pierre Bienvenu et Andres Garin, pour l’intervenante Advocates’ Society.

Mahmud Jamal, Alexandre Fallon et W. David Rankin, pour l’intervenante l’Association du Barreau canadien.

John B. Laskin et Yael Bienenstock, pour l’intervenante la Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada.

Brian Gover, Justin Safayeni et Carlo Di Carlo, pour l’intervenante Criminal Lawyers’ Association.

English version of the judgment of the Court delivered by

WAGNER AND GASCON JJ. —

I. Overview

[1] In this appeal, the Attorney General of Canada (“AGC”) and the Canada Revenue Agency (“CRA”), on the one hand, and the Chambre des notaires du Québec (“Chambre”) and the Barreau du Québec (“Barreau”), on the other, disagree about the requirement procedure set out in the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.) (“*ITA*”). This procedure enables the tax authorities to require any person to provide information or documents for any purpose related to the administration of the *ITA*.

[2] The Chambre and the Barreau submit that, when a “requirement to provide documents or information” is sent to a notary or a lawyer, there is a risk that the information or documents being sought will, unbeknownst to the legal adviser’s client, reveal particulars that are protected by the professional secrecy of notaries and lawyers, otherwise known as solicitor-client privilege. To this extent, it is argued, the relevant provisions of the *ITA* infringe the rights guaranteed by ss. 7 and 8 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* (“*Charter*”), and the infringement cannot be justified under s. 1.

[3] The AGC and the CRA counter that the Canadian tax system is based on the principle of self-reporting and self-assessment, which means that the tax authorities must rely on broad powers of audit to ensure the system’s integrity. In this regard, they argue, the requirement procedure does not infringe any section of the *Charter*. Because the requirements in question are issued in an administrative context, not a criminal one, taxpayers have a lower expectation of privacy. In addition, according to the exception set out in the definition of “solicitor-client privilege” in s. 232(1) of the *ITA*, the accounting records of a notary or a lawyer, which contain information that is *prima facie* not privileged, are not protected by professional

Le jugement de la Cour a été rendu par

LES JUGES WAGNER ET GASCON —

I. Aperçu

[1] Dans le présent pourvoi, le procureur général du Canada (« PGC ») et l’Agence du revenu du Canada (« ARC »), d’une part, et la Chambre des notaires du Québec (« Chambre ») et le Barreau du Québec (« Barreau »), d’autre part, s’affrontent au sujet de la procédure de demandes péremptoires prévue dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.) (« *LIR* »). Ces demandes péremptoires permettent aux autorités fiscales de requérir de toute personne des renseignements ou documents dans le cadre de l’application de la *LIR*.

[2] La Chambre et le Barreau soutiennent que, lorsque les demandes péremptoires sont adressées à un notaire ou à un avocat, il y a un risque que les renseignements ou documents recherchés divulguent, à l’insu du client du conseiller juridique, de l’information protégée par le secret professionnel. Dans cette mesure, les dispositions pertinentes de la *LIR* porteraient atteinte aux droits garantis par les art. 7 et 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés* (« *Charte* »). Cette atteinte ne pourrait se justifier en vertu de l’article premier.

[3] Le PGC et l’ARC rétorquent que le régime fiscal canadien repose sur le principe de l’auto-déclaration et de l’autocotisation. Les autorités fiscales doivent en conséquence compter sur de vastes pouvoirs de vérification pour en assurer l’intégrité. Sous ce rapport, la procédure de demandes péremptoires n’enfreindrait aucun article de la *Charte*. Puisque ces demandes sont faites dans un contexte administratif et non criminel, les attentes des contribuables quant à leur vie privée seraient moins élevées. En outre, selon l’exception contenue à la définition de « privilège des communications entre client et avocat » énoncée au par. 232(1) de la *LIR*, les relevés comptables d’un notaire ou d’un avocat, qui renferment des informations de prime

secrecy (“the accounting records exception”). The AGC and the CRA submit that this exception is valid and that the CRA should have access to information of this nature by means of requirements issued to such legal advisers.

[4] The Superior Court and the Court of Appeal ruled in favour of the Chambre and the Barreau. The Court of Appeal found that, pursuant to s. 52 of the *Constitution Act, 1982*, ss. 231.2(1) and 231.7 and the accounting records exception are unconstitutional and of no force or effect with respect to Quebec notaries and lawyers for all information and documents protected by professional secrecy. We are in substantial agreement and would dismiss the appeal.

[5] The Court has held in the past that professional secrecy is a principle of fundamental justice within the meaning of s. 7 (*Lavallee, Rackel & Heintz v. Canada (Attorney General)*, 2002 SCC 61, [2002] 3 S.C.R. 209, at para. 49). It is also a civil right of supreme importance in the Canadian justice system. Professional secrecy must thus remain as close to absolute as possible, and the courts must adopt stringent standards to protect it.

[6] A requirement under the *ITA* constitutes a seizure within the meaning of s. 8 of the *Charter*. The seizures made in this case are unreasonable and are contrary to that section, because the requirement scheme and the exception for accounting records do not provide adequate protection for the professional secrecy of notaries and lawyers. The procedure set out in the *ITA* does not require that the client, who is the holder of the privilege, be informed of the requirement or of any proceeding brought by the CRA to obtain an order to provide information or documents. The procedure also places the entire burden of protecting the privilege on the notary or lawyer. Finally, the AGC and the CRA have not established that it is absolutely necessary here to impair professional secrecy. Because the impugned provisions do not minimally impair the right to professional secrecy, they also cannot be saved under

abord non privilégiées, ne sont pas couverts par le secret professionnel (« l’exception relative aux relevés comptables »). Cette exception serait valide et l’ARC devrait avoir accès à ce type d’information dans le cadre des demandes péremptoires faites auprès de ces conseillers juridiques.

[4] La Cour supérieure et la Cour d’appel ont donné raison à la Chambre et au Barreau. La Cour d’appel a conclu que, en application de l’art. 52 de la *Loi constitutionnelle de 1982*, le par. 231.2(1), l’art. 231.7 et l’exception relative aux relevés comptables sont inconstitutionnels, inopérants et sans effet à l’égard des notaires et avocats du Québec, et ce, pour tous les renseignements et documents protégés par le secret professionnel. Nous sommes d’accord pour l’essentiel et nous rejeterions l’appel.

[5] La Cour a déjà reconnu que le secret professionnel est un principe de justice fondamentale au sens de l’art. 7 (*Lavallee, Rackel & Heintz c. Canada (Procureur général)*, 2002 CSC 61, [2002] 3 R.C.S. 209, par. 49). C’est aussi un droit civil de la plus haute importance dans le système de justice canadien. Le secret professionnel doit donc demeurer aussi absolu que possible, et les tribunaux doivent adopter des normes rigoureuses afin d’en assurer la protection.

[6] Une demande péremptoire sous le régime de la *LIR* constitue une saisie au sens de l’art. 8 de la *Charte*. Or, les saisies effectuées en l’espèce sont abusives et violent cet article, car le régime des demandes péremptoires et l’exception relative aux relevés comptables ne protègent pas adéquatement le secret professionnel du notaire et de l’avocat. En effet, la procédure prévue par la *LIR* n’exige pas que le client, détenteur du privilège, soit informé de la demande péremptoire ou de tout recours entrepris par l’ARC pour obtenir une ordonnance de production. De plus, cette procédure fait reposer tout le poids de la protection du privilège sur les épaules du notaire ou de l’avocat. Enfin, le PGC et l’ARC n’établissent pas qu’il y a ici nécessité absolue de porter atteinte à ce secret professionnel. Les dispositions attaquées ne constituant pas une atteinte minimale au droit au secret professionnel,

s. 1. In light of this conclusion, a separate analysis under s. 7 of the *Charter* will not be necessary.

II. Background

A. *Requirement Scheme of the ITA*

[7] Three provisions of the *ITA* relating to the requirement scheme are central to this appeal. They are set out in full in the appendix.

[8] The first of these provisions, s. 231.2(1), authorizes the Minister of National Revenue (“Minister”), by notice served personally or by registered or certified mail, to require a person to provide information or documents concerning a taxpayer within a reasonable time stipulated in the notice. This section therefore allows the CRA, for and on behalf of the Minister, to send a notary or lawyer a requirement concerning a client. But in most cases, the client in question has no knowledge of the requirement. The CRA generally sends the notice to the notary or lawyer without sending a copy to the client, that is, to the taxpayer about whom information is being sought. Moreover, the requirement is issued without judicial intervention.

[9] The second provision, s. 231.7, comes into play where a person to whom a requirement is issued refuses to provide the information or documents being sought. In such a case, this section provides that the Minister may have recourse to the courts by means of a proceeding of a summary nature. Section 231.7 authorizes a judge, on application by the Minister, to order a person to provide any access, assistance, information or document sought by the Minister if the judge is satisfied that the person in question did not do so when required under s. 231.1 or 231.2 of the *ITA*. However, this section provides that the judge may make an order in respect of the information or document being sought only if the information or

elles ne peuvent par ailleurs être sauvegardées en application de l’article premier. Compte tenu de cette conclusion, une analyse distincte au regard de l’art. 7 de la *Charte* n’est pas nécessaire.

II. Contexte

A. *Le régime des demandes péremptoires de la LIR*

[7] Trois dispositions de la *LIR* relatives au régime des demandes péremptoires sont au cœur du pourvoi. Elles sont reproduites intégralement en annexe.

[8] La première disposition, le par. 231.2(1), permet au ministre du Revenu national (« Ministre ») d’exiger d’une personne, par voie d’avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, qu’elle fournisse des informations ou produise des documents à l’égard d’un contribuable, et ce, dans un délai raisonnable précisé dans l’avis. En ce qui touche un notaire ou un avocat, ce paragraphe permet ainsi à l’ARC, pour et au nom du Ministre, de leur acheminer une demande péremptoire à l’égard de leurs clients. Dans la plupart des cas, cette demande se fait cependant à l’insu de ces clients. De façon générale, l’avis est en effet acheminé au notaire ou à l’avocat sans qu’une copie ne soit transmise au client, le contribuable à l’égard duquel on cherche à obtenir de l’information. La demande se fait en outre sans intervention des tribunaux.

[9] La deuxième disposition, l’art. 231.7, entre en jeu lorsque la personne à qui est adressée une demande péremptoire refuse de fournir les renseignements ou les documents recherchés. Dans un tel cas, aux termes de cet article le Ministre peut avoir recours aux tribunaux au moyen d’une procédure qui se veut sommaire. Sur demande du Ministre, l’article permet à un juge, s’il est convaincu qu’une personne ne l’a pas fait alors qu’elle y était tenue en vertu des art. 231.1 ou 231.2 de la *LIR*, d’ordonner à cette dernière de fournir l’accès, l’aide, les renseignements ou les documents que le Ministre cherche à obtenir. Par contre, l’article prévoit que le juge ne peut prononcer une ordonnance à l’égard des renseignements ou des

document is not protected from disclosure by solicitor-client privilege within the meaning of s. 232(1) of the *ITA*.

[10] The third provision is the definition of “solicitor-client privilege” set out in s. 232(1):

solicitor-client privilege means the right, if any, that a person has in a superior court in the province where the matter arises to refuse to disclose an oral or documentary communication on the ground that the communication is one passing between the person and the person’s lawyer in professional confidence, except that for the purposes of this section an accounting record of a lawyer, including any supporting voucher or cheque, shall be deemed not to be such a communication.

[11] This definition was added to the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, in 1956 (c. 39, s. 28). At the time, professional secrecy had not yet attained the status it is given today. As for the “accounting record of a lawyer” exception, it was added to the definition in 1965 (c. 18, s. 26), although the term “accounting record” is not defined in the *ITA*. The definition and the exception have remained unchanged since they were first enacted. The third paragraph of s. 232(1) provides that, for the purposes of s. 232, the term “lawyer” includes both notaries and advocates in Quebec.

[12] It should be added that the *ITA*’s requirement scheme provides for sanctions up to and including imprisonment for persons who have failed to comply with any of ss. 230 to 232 (s. 238(1) of the *ITA*, also reproduced in the appendix). However, a notary or lawyer who is prosecuted for failure to comply with a requirement can raise professional secrecy as a defence and must be acquitted if the judge is satisfied that the notary or lawyer had reasonable grounds to believe that solicitor-client privilege applied to the information or document being sought (s. 232(2)(a) of the *ITA*).

documents recherchés que si le privilège des communications entre client et avocat, au sens du par. 232(1) de la *LIR*, ne peut être invoqué à leur endroit.

[10] La troisième disposition est la définition du privilège des communications entre client et avocat qu’édicte le par. 232(1) :

privilège des communications entre client et avocat Droit qu’une personne peut posséder, devant une cour supérieure de la province où la question a pris naissance, de refuser de divulguer une communication orale ou documentaire pour le motif que celle-ci est une communication entre elle et son avocat en confiance professionnelle sauf que, pour l’application du présent article, un relevé comptable d’un avocat, y compris toute pièce justificative ou tout chèque, ne peut être considéré comme une communication de cette nature.

[11] Cette définition a été ajoutée à la *Loi de l’impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148, en 1956 (c. 39, art. 28). À l’époque, le secret professionnel n’avait pas encore atteint le statut qu’on lui reconnaît aujourd’hui. L’exception relative au « relevé comptable d’un avocat » a quant à elle été ajoutée à la définition en 1965 (c. 18, art. 26); le terme « relevé comptable » n’est toutefois pas défini dans la *LIR*. Cette définition et cette exception sont demeurées inchangées depuis leur adoption. Le premier alinéa du par. 232(1) précise que pour l’application de cet article, le terme « avocat » inclut au Québec à la fois le notaire et l’avocat.

[12] Il convient d’ajouter que le régime des demandes péremptoires de la *LIR* prévoit des sanctions pouvant aller jusqu’à l’emprisonnement pour les personnes qui contreviennent à l’un des art. 230 à 232 (par. 238(1) de la *LIR*, également reproduit en annexe). Le notaire ou l’avocat qui fait l’objet d’une poursuite en raison d’un défaut d’obtempérer à une demande péremptoire peut cependant invoquer le secret professionnel comme moyen de défense. Il doit être acquitté si le juge est satisfait qu’il avait des motifs raisonnables de croire que le renseignement recherché ou le document visé bénéficiait du privilège des communications entre client et avocat (al. 232(2)a de la *LIR*).

B. *Source of the Dispute*

[13] The factual background to the parties' dispute is essentially quite simple. In recent years, notaries practising law in Quebec have received requirements issued by the CRA under s. 231.2 of the *ITA*. The purpose of all these requirements has been to obtain information or documents relating to clients of the notaries for tax collection or audit purposes. According to the CRA, the information in question falls within the accounting records exception set out in the definition of "solicitor-client privilege" in s. 232(1) of the *ITA*. In almost every one of the requirements filed in evidence, the CRA official who sent the requirement advised the notary of the possible sanctions — namely a fine or imprisonment — for failing to comply with it.

[14] Some of the notaries who received such requirements contacted the Chambre to raise concerns about their clients' right to professional secrecy. The Chambre tried unsuccessfully to negotiate a compromise with the CRA on what should be done when requirements are issued to notaries. The failure of the negotiation led the Chambre to institute a declaratory action against the AGC and the CRA in the Superior Court for the purpose of having ss. 231.2 and 231.7 of the *ITA* and the accounting records exception declared to be unconstitutional and of no force or effect with respect to notaries. The Chambre argued, *inter alia*, that those provisions authorized unreasonable seizures contrary to the *Charter* because they did not include adequate protection for professional secrecy. In its action, the Chambre also requested that a series of documents regularly held or prepared by its members in their practice be declared to be *prima facie* privileged.

[15] The Barreau, whose members are lawyers practising in Quebec to whom similar requirements could be issued for information and documents relating to their clients, joined in the proceedings as an intervener for the purpose of having any declaration

B. *La source du litige*

[13] Le litige qui oppose les parties découle d'un contexte factuel somme toute assez simple. Au cours des dernières années, des notaires pratiquant le droit au Québec reçoivent des demandes péremptoires de l'ARC formulées sous l'autorité de l'art. 231.2 de la *LIR*. Dans tous les cas, ces demandes visent l'obtention de renseignements ou de documents à l'égard de clients de ces notaires, aux fins de mesures de recouvrement ou de vérification fiscale. Selon l'ARC, il s'agit d'informations qui tombent sous l'exception relative aux relevés comptables prévue dans la définition du privilège avocat-client du par. 232(1) de la *LIR*. Dans la quasi-totalité des demandes déposées en preuve, le fonctionnaire de l'ARC qui fait parvenir la demande péremptoire avise le notaire des sanctions pénales possibles, soit l'amende ou l'emprisonnement, s'il ne donne pas suite à la demande.

[14] Certains notaires qui reçoivent de telles demandes communiquent alors avec la Chambre et soulèvent des craintes à l'égard du droit au secret professionnel de leurs clients. Dans ce contexte, la Chambre tente, mais sans succès, de négocier avec l'ARC un compromis sur la façon de procéder lorsque ces demandes péremptoires sont adressées à des notaires. En raison de cet échec, la Chambre intente un recours déclaratoire devant la Cour supérieure contre le PGC et l'ARC, afin de faire déclarer les art. 231.2 et 231.7 de la *LIR*, de même que l'exception relative aux relevés comptables, inconstitutionnels, inopérants et sans effet à l'égard des notaires. La Chambre soutient notamment que ces dispositions autorisent des saisies abusives contraires à la *Charte*, en ce qu'elles sont dépourvues de mesures de protection adéquates pour assurer le respect du secret professionnel. Dans son recours, la Chambre cherche également à faire déclarer *prima facie* privilégiés une série de documents régulièrement détenus ou préparés par ses membres dans le cadre de leurs activités professionnelles.

[15] Le Barreau, dont les membres sont des avocats pratiquant au Québec qui peuvent faire l'objet de demandes péremptoires similaires à l'égard de renseignements et de documents relatifs à leurs clients, s'est joint à la procédure à titre d'intervenant, afin

made by the courts concerning the legislative provisions in question apply equally to its members.

III. Judicial History

A. *Quebec Superior Court, 2010 QCCS 4215, [2010] R.J.Q. 2069*

[16] Blanchard J. allowed the Chambre's action. He made an order declaring that ss. 231.2 and 231.7 of the *ITA* and the definition of "solicitor-client privilege" in s. 232(1) of the *ITA* are unconstitutional and of no force or effect with respect to notaries and lawyers in Quebec for documents protected by professional secrecy. He also granted the request to recognize a list of legal documents prepared by notaries or lawyers in the practice of their profession as being *prima facie* protected by professional secrecy regardless of the medium on which the documents in question are found.

[17] In his reasons, Blanchard J. noted at the outset that there was no need for a lengthy discussion of the distinction between notaries and lawyers. Both are legal advisers. As such, they have the same duty and obligation to respect their clients' right to professional secrecy. After reviewing this Court's decisions on the professional secrecy of notaries and lawyers, Blanchard J. concluded that, in this case, there was no reason to draw a distinction based on whether the seizure in question occurred in a civil or a criminal context. He added that the distinction advanced by the CRA between "facts" and "communications" was not justified. In his view, the relationship between a legal professional and a client presupposes that all actions, documents and information resulting from that relationship are *prima facie* privileged. He also expressed the view that exceptions to professional secrecy should be made very rarely and only as a last resort.

[18] Concerning the impugned provisions of the *ITA*, Blanchard J. observed that the procedure established by Parliament does not provide a way for

que toute déclaration rendue par les tribunaux sur les dispositions législatives concernées soit également applicable à ses membres.

III. Historique judiciaire

A. *Cour supérieure du Québec, 2010 QCCS 4215, [2010] R.J.Q. 2069*

[16] Le juge Blanchard accueille le recours de la Chambre. Il rend une ordonnance déclarant inconstitutionnels, inopérants et sans effet les art. 231.2 et 231.7 de la *LIR*, ainsi que la définition du « privilège des communications entre client et avocat » énoncée au par. 232(1) de la *LIR*, à l'égard des notaires et des avocats du Québec en ce qui concerne les documents protégés par le secret professionnel. Il acquiesce également à la demande de reconnaître comme *prima facie* protégés par le secret professionnel une liste de documents de nature juridique préparés par un notaire ou un avocat dans le cadre de sa profession, et ce, quel que soit le support sur lequel ces documents se trouvent.

[17] Dans ses motifs, le juge Blanchard souligne d'emblée qu'il n'est pas nécessaire de discuter longuement de la distinction entre notaire et avocat. Tous deux sont des conseillers juridiques. À ce titre, ils ont les mêmes devoirs et obligations de respecter le droit au secret professionnel de leurs clients. Après un survol de la jurisprudence de notre Cour relative au secret professionnel du notaire et de l'avocat, le juge Blanchard conclut qu'il n'y a pas lieu de faire en l'espèce une distinction entre le contexte civil ou criminel des saisies concernées. Il ajoute que la distinction entre « faits » et « communications » avancée par l'ARC n'a pas sa raison d'être. À ses yeux, la relation entre un professionnel du droit et un client suppose que tous les gestes, documents et informations découlant de cette relation sont *prima facie* privilégiés. Il se dit également d'avis que les exceptions au secret professionnel devraient être rarissimes et utilisées uniquement en dernier recours.

[18] Sur les dispositions contestées de la *LIR*, le juge Blanchard note que la procédure mise en place par le législateur fédéral ne permet pas au client

clients who hold the right to professional secrecy to know that their right is in jeopardy or to ensure that it is protected: only the person against whom an order is sought has to be given notice of a summary application made by the Minister to a judge. In the context of this case, that person is the notary. The fact that a judge can order a person to provide documents does not ensure that the holder of the right to professional secrecy is given a reasonable opportunity to raise an objection in order to maintain the confidentiality of privileged information. Blanchard J. concluded that ss. 231.2 and 231.7 result in an unreasonable search and seizure contrary to s. 8 of the *Charter*.

[19] As to the accounting records exception, Blanchard J. found that it also had to be declared to be of no force or effect under the Constitution. In his view, the CRA should always have to apply directly to a superior court judge when seeking to obtain privileged information.

B. *Quebec Court of Appeal, 2014 QCCA 552*

[20] The Court of Appeal unanimously allowed the appeal, but solely to make a minor change to para. 125 of the trial judge's judgment and to strike out paras. 126-27 thereof. The primary purpose of the changes was to make it clear that where s. 231.2 of the *ITA* was concerned, only subs. (1) was to be declared to be of no force or effect with respect to a requirement sent to a taxpayer's notary or lawyer. In addition, the changes limited the scope of the declaration of unconstitutionality to the accounting records exception set out in s. 232(1) of the *ITA*. The paragraphs of the judgment that were struck out concerned the list of documents that Blanchard J. had recognized as being *prima facie* protected by professional secrecy. Bich J.A., who wrote the Court of Appeal's reasons, found that it was risky to establish in advance a presumption as to what documents or classes of documents were privileged.

[21] This being said, Bich J.A. accepted Blanchard J.'s conclusions about the scope of professional secrecy and noted that exceptions to

détenteur du secret professionnel de savoir que son droit est menacé, ni de veiller à sa protection. En effet, la demande sommaire du Ministre au juge ne doit être communiquée qu'à la personne visée par l'ordonnance demandée. Dans le contexte du dossier, cette personne est le notaire. Le fait qu'un juge puisse ordonner la production de documents ne garantit pas au détenteur du secret professionnel une occasion raisonnable de formuler une objection pour préserver la confidentialité des renseignements privilégiés. Le juge Blanchard en conclut que les art. 231.2 et 231.7 constituent une fouille, perquisition et saisie abusive, contraire à l'art. 8 de la *Charte*.

[19] En ce qui concerne l'exception relative aux relevés comptables, le juge considère qu'elle doit aussi être déclarée constitutionnellement inopérante. Selon lui, l'ARC devrait toujours devoir s'adresser directement à un juge d'une cour supérieure si elle veut tenter d'obtenir des informations et des renseignements privilégiés.

B. *Cour d'appel du Québec, 2014 QCCA 552*

[20] Dans un arrêt unanime, la Cour d'appel accueille l'appel à la seule fin de modifier légèrement le par. 125 et de biffer les par. 126-127 du jugement du premier juge. Les modifications visent d'abord à préciser que, pour l'art. 231.2 de la *LIR*, seul le par. (1) doit être déclaré inopérant et sans effet dans la mesure où la demande péremptoire est adressée au notaire ou à l'avocat du contribuable. Les modifications limitent ensuite la portée de la déclaration d'inconstitutionnalité à l'exception relative aux relevés comptables prévue au par. 232(1) de la *LIR*. Les paragraphes biffés concernent la liste de documents que le juge Blanchard a reconnu comme *prima facie* protégés par le secret professionnel. Pour la juge Bich qui signe les motifs de la Cour d'appel, il est hasardeux d'établir d'avance une présomption quant au caractère privilégié d'un document ou d'une catégorie de documents.

[21] Cela dit, la juge Bich accepte les conclusions du juge Blanchard sur la portée du secret professionnel et souligne que les exceptions à ce secret

professional secrecy must be rare and must be narrowly construed. In her opinion, the distinction between “facts” and “communications” is not relevant, and the expectation of privacy associated with professional secrecy is high regardless of whether the circumstances in which it might be jeopardized arise in a civil or criminal context. She agreed with Blanchard J. that there are strong similarities between the professional secrecy of legal advisers in Quebec and solicitor-client privilege in the law of the other provinces; the definition in s. 232(1) thus incorporates the law relating to professional secrecy in Quebec and all the rules on solicitor-client privilege developed by this Court.

[22] As to the requirement scheme provided for in ss. 231.2(1) and 231.7 of the *ITA*, Bich J.A. found that, insofar as it concerns notaries and lawyers, it infringes s. 8 of the *Charter* because of one principal, fatal feature: the potential breach of the professional secrecy of legal advisers without the knowledge or consent of the client in respect of whom a requirement is issued. For this reason, Bich J.A. was of the opinion that the provisions lead to an unreasonable seizure and that the impairment is not minimal, given that it does not meet the constitutional requirements for the seizure of documents that could be protected by professional secrecy. Nor, in her view, was the requirement scheme consistent with the principle of minimization enunciated in *Maranda v. Richer*, 2003 SCC 67, [2003] 3 S.C.R. 193, according to which a seizure may be carried out at the office of a legal adviser only where there are no reasonable alternative measures for obtaining the information being sought. She added that a seizure cannot be justified by mere convenience.

[23] Bich J.A. found that the accounting records exception is equally invalid. The exception does not meet the requirements of s. 8 of the *Charter*; Parliament cannot opt out of s. 8 by enacting a legislative exception to professional secrecy. In her view, judges may not be stripped of the possibility of deciding on a case-by-case basis whether documents are protected by professional secrecy. Finally,

doivent être rares et interprétées de façon restrictive. Elle opine que la distinction entre « faits » et « communications » n’est pas pertinente et que les attentes en matière de vie privée en lien avec le secret professionnel sont élevées, peu importe le contexte, civil ou criminel, dans lequel il est susceptible d’être mis en péril. À l’instar du juge Blanchard, elle indique que les ressemblances entre le secret professionnel des conseillers juridiques québécois et le privilège des communications avocat-client dans le droit des autres provinces sont grandes; la définition du par. 232(1) incorpore donc le droit relatif au secret professionnel québécois et l’ensemble des règles relatives au privilège des communications avocat-client élaborées par notre Cour.

[22] Quant au régime des demandes péremptoires du par. 231.2(1) et de l’art. 231.7 de la *LIR*, la juge Bich considère que, dans la mesure où il concerne les notaires et les avocats, il porte atteinte à l’art. 8 de la *Charte* en raison d’une caractéristique dominante fatale : la violation potentielle du secret professionnel du conseiller juridique sans que le client visé par la demande péremptoire en ait connaissance ou y ait consenti. Pour cette raison, la juge Bich est d’avis que les dispositions mènent à une saisie abusive et que cette atteinte n’est pas minimale, puisqu’elle ne répond pas aux exigences constitutionnelles en matière de saisie de documents potentiellement protégés par le secret professionnel. Elle estime que le régime des demandes péremptoires ne respecte pas non plus le principe de minimisation énoncé dans *Maranda c. Richer*, 2003 CSC 67, [2003] 3 R.C.S. 193, selon lequel la saisie auprès d’un conseiller juridique ne doit avoir lieu que lorsqu’il n’y a aucune autre mesure raisonnable qui permette d’obtenir l’information recherchée. Elle précise qu’une saisie ne se justifie pas par simple commodité.

[23] La juge Bich considère tout autant invalide l’exception relative aux relevés comptables. Cette exception ne respecte pas les exigences de l’art. 8 de la *Charte*; le législateur ne peut pas se soustraire à cet article en édictant une exception législative au secret professionnel. Selon elle, les juges ne peuvent être privés de la possibilité de décider au cas par cas si des documents bénéficient de la

Bich J.A. noted that the scheme does not include measures that would satisfy the minimal impairment requirement that applies in respect of professional secrecy, and that as a result it cannot be saved under s. 1.

IV. Issues

[24] The Chief Justice stated the following constitutional questions for the purposes of the appeal:

1. Do ss. 231.2(1) and 231.7 and the definition of “solicitor-client privilege” set out in s. 232(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), infringe a right guaranteed by s. 7 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* insofar as they apply to a lawyer or a notary?
2. If so, is the infringement a reasonable limit prescribed by law that can be demonstrably justified in a free and democratic society under s. 1 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?
3. Do ss. 231.2(1) and 231.7 and the definition of “solicitor-client privilege” set out in s. 232(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), infringe the right guaranteed by s. 8 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* insofar as they apply to a lawyer or a notary?
4. If so, is the infringement a reasonable limit prescribed by law that can be demonstrably justified in a free and democratic society under s. 1 of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms*?

[25] As can be seen from these questions, the constitutional validity of the relevant provisions of the *ITA* is at issue under both s. 7 and s. 8 of the *Charter*. In *Lavallee*, at para. 34, and in *Canada*

protection du secret professionnel. Enfin, la juge Bich souligne que le régime ne prévoit pas de mesures qui répondent au critère de l’atteinte minimale applicable en matière de secret professionnel, si bien qu’il ne peut être sauvegardé par application de l’article premier.

IV. Questions en litige

[24] La Juge en chef a formulé les questions constitutionnelles suivantes pour les fins du pourvoi :

1. Dans la mesure où le par. 231.2(1), l’art. 231.7 et la définition de « privilège des communications entre client et avocat » énoncée au par. 232(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.), visent un avocat ou un notaire, ces dispositions portent-elles atteinte à un droit garanti par l’art. 7 de la *Charte canadienne des droits et libertés*?
2. Dans l’affirmative, s’agit-il d’une atteinte portée par une règle de droit dans des limites qui sont raisonnables et dont la justification peut se démontrer dans le cadre d’une société libre et démocratique suivant l’article premier de la *Charte canadienne des droits et libertés*?
3. Dans la mesure où le par. 231.2(1), l’art. 231.7 et la définition de « privilège des communications entre client et avocat » énoncée au par. 232(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.), visent un avocat ou un notaire, ces dispositions portent-elles atteinte au droit garanti par l’art. 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés*?
4. Dans l’affirmative, s’agit-il d’une atteinte portée par une règle de droit dans des limites qui sont raisonnables et dont la justification peut se démontrer dans le cadre d’une société libre et démocratique suivant l’article premier de la *Charte canadienne des droits et libertés*?

[25] Comme la formulation de ces questions l’indique, la validité constitutionnelle des dispositions pertinentes de la *LIR* se soulève tant au regard de l’art. 7 que de l’art. 8 de la *Charte*. Dans *Lavallee*,

(*Attorney General*) v. *Federation of Law Societies of Canada*, 2015 SCC 7, [2015] 1 S.C.R. 401 (“*FLS*”), at para. 33, the Court stated that there is no need to undertake a s. 7 analysis where a s. 8 analysis leads to the conclusion that the impugned provisions are unconstitutional.

[26] Since that is in fact the conclusion we reach in the instant case, it will suffice for us to begin by outlining the framework for the s. 8 analysis and then to discuss the constitutional defects identified by the courts below in the requirement scheme as a whole and more particularly in the accounting records exception. Because the scope of the professional secrecy of legal advisers is central to this case, it will be necessary for us to discuss it in our analysis, as the Superior Court and the Court of Appeal did in their respective reasons.

V. Analysis

A. *Section 8 and Professional Secrecy*

[27] Section 8 of the *Charter* does not explicitly protect professional secrecy. Rather, it protects against unreasonable searches and seizures. There are two questions that must be answered to determine whether a government action was contrary to s. 8. The first is whether the government action intruded upon an individual’s reasonable expectation of privacy. If it did, it constitutes a seizure within the meaning of s. 8. The second is whether the seizure was an unreasonable intrusion on that right to privacy (*R. v. Edwards*, [1996] 1 S.C.R. 128, at para. 33; *Lavallee*, at para. 35). In the case at bar, the first step is not really problematic, as the Court held in *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, that a requirement under s. 231(3) of the *ITA* (now s. 231.2(1)) constitutes a seizure within the meaning of s. 8 (pp. 641-42).

(1) Reasonable Expectation of Privacy

[28] On the first question, it should be remembered that professional secrecy, which started out as

par. 34, et *Canada (Procureur général) c. Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada*, 2015 CSC 7, [2015] 1 R.C.S. 401 («*FOPJ*»), par. 33, la Cour précise qu’il n’y a pas lieu d’entreprendre une analyse fondée sur l’art. 7 lorsque celle fondée sur l’art. 8 mène à la conclusion que les dispositions contestées sont inconstitutionnelles.

[26] Puisque nous concluons que c’est le cas en l’espèce, il suffira de cerner le cadre d’analyse propre à l’art. 8 avant de discuter des lacunes constitutionnelles identifiées par les instances inférieures au regard du régime des demandes péremptoires en général et de l’exception relative aux relevés comptables en particulier. Les contours du secret professionnel du conseiller juridique demeurant centraux au débat, il y aura lieu de s’y attarder dans cette analyse, comme l’ont d’ailleurs fait la Cour supérieure et la Cour d’appel dans leurs motifs respectifs.

V. Analyse

A. *L’article 8 et le secret professionnel*

[27] L’article 8 de la *Charte* ne protège pas explicitement le secret professionnel. Cet article fournit plutôt une protection contre les fouilles, les perquisitions et les saisies abusives. Pour déterminer si une action gouvernementale est contraire à l’art. 8, il faut répondre à deux questions. La première est de savoir si l’action gouvernementale empiète sur une attente raisonnable au respect de la vie privée d’un particulier. Dans l’affirmative, elle constitue une saisie au sens de l’art. 8. La seconde consiste à déterminer si la saisie représente une atteinte abusive à ce droit à la vie privée (*R. c. Edwards*, [1996] 1 R.C.S. 128, par. 33; *Lavallee*, par. 35). En l’espèce, la première étape ne pose pas réellement problème, puisque dans *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, la Cour a jugé que la demande péremptoire régie par le par. 231(3) de la *LIR* (maintenant le par. 231.2(1)) constitue une saisie au sens de l’art. 8 (p. 641-642).

(1) Attente raisonnable au respect de la vie privée

[28] Sur la première question, il convient de rappeler que, de simple règle de preuve à l’origine, le

a mere rule of evidence, became a substantive rule over time (*Solosky v. The Queen*, [1980] 1 S.C.R. 821, at p. 837; *Descôteaux v. Mierzwinski*, [1982] 1 S.C.R. 860, at pp. 875-76; *Smith v. Jones*, [1999] 1 S.C.R. 455, at paras. 48-49; *Canada (Privacy Commissioner) v. Blood Tribe Department of Health*, 2008 SCC 44, [2008] 2 S.C.R. 574, at para. 10). The Court now recognizes that this rule has deep significance and a unique status in our legal system (*R. v. McClure*, 2001 SCC 14, [2001] 1 S.C.R. 445, at paras. 28 and 31-33; *Smith*, at paras. 46-47). In *Lavallee*, the Court reaffirmed that the right to professional secrecy has become an important civil and legal right and that the professional secrecy of lawyers or notaries is a principle of fundamental justice within the meaning of s. 7 of the *Charter* (para. 49). Moreover, professional secrecy is generally seen as a “fundamental and substantive” rule of law (*R. v. National Post*, 2010 SCC 16, [2010] 1 S.C.R. 477, at para. 39). Because of its importance, the Court has often stated that professional secrecy should not be interfered with unless absolutely necessary given that it must remain as close to absolute as possible (*Lavallee*, at paras. 36-37; *McClure*, at para. 35; *R. v. Brown*, 2002 SCC 32, [2002] 2 S.C.R. 185, at para. 27; *Goodis v. Ontario (Ministry of Correctional Services)*, 2006 SCC 31, [2006] 2 S.C.R. 32, at para. 15).

[29] From this perspective, Blanchard J. was right to note that [TRANSLATION] “[t]he fundamental importance of the right to professional secrecy of lawyers is a cornerstone not only of our judicial system but, more broadly, of our legal system” (para. 86).

[30] In this respect, professional secrecy has a deep significance regardless of the nature of the legal advice being sought or the context in which it is sought (*Smith*, at para. 46). We therefore conclude, contrary to the argument of the AGC and the CRA, that for the purposes of the analysis under s. 8 of the *Charter*, the civil and administrative context of the requirement scheme does not diminish the taxpayer’s expectation of privacy for information that is protected by professional secrecy.

secret professionnel s’est transformé au fil du temps en une règle de fond (*Solosky c. La Reine*, [1980] 1 R.C.S. 821, p. 837; *Descôteaux c. Mierzwinski*, [1982] 1 R.C.S. 860, p. 875-876; *Smith c. Jones*, [1999] 1 R.C.S. 455, par. 48-49; *Canada (Commissaire à la protection de la vie privée) c. Blood Tribe Department of Health*, 2008 CSC 44, [2008] 2 R.C.S. 574, par. 10). La Cour lui reconnaît aujourd’hui une grande importance et une place exceptionnelle dans notre système juridique (*R. c. McClure*, 2001 CSC 14, [2001] 1 R.C.S. 445, par. 28 et 31-33; *Smith*, par. 46-47). Dans *Lavallee*, la Cour réaffirme que le droit au secret professionnel est maintenant devenu un droit civil important et que le secret professionnel de l’avocat ou du notaire est un principe de justice fondamentale au sens de l’art. 7 de la *Charte* (par. 49). Il est, au surplus, généralement considéré comme une règle de droit « fondamentale et substantielle » (*R. c. National Post*, 2010 CSC 16, [2010] 1 R.C.S. 477, par. 39). En raison de son statut important, la Cour a souvent indiqué qu’on ne doit y porter atteinte que dans la mesure où cela est absolument nécessaire, étant donné que le secret professionnel doit demeurer aussi absolu que possible (*Lavallee*, par. 36-37; *McClure*, par. 35; *R. c. Brown*, 2002 CSC 32, [2002] 2 R.C.S. 185, par. 27; *Goodis c. Ontario (Ministère des Services correctionnels)*, 2006 CSC 31, [2006] 2 R.C.S. 32, par. 15).

[29] De ce point de vue, le juge Blanchard a raison de souligner que « [l]’importance fondamentale du droit au secret professionnel de l’avocat est une pierre d’assise non seulement de notre système judiciaire, mais de façon plus large de notre système juridique » (par. 86).

[30] Sous ce rapport, le secret professionnel revêt une grande importance, peu importe la nature ou le contexte de l’avis juridique sollicité (*Smith*, par. 46). Ainsi, contrairement à ce que soutiennent le PGC et l’ARC, aux fins de l’analyse au regard de l’art. 8 de la *Charte*, le contexte civil et administratif dans lequel se retrouve le régime des demandes péremptoires ne diminue pas les attentes relatives à la vie privée du contribuable en matière d’information protégée par le secret professionnel.

[31] It is true that this Court stated in *Thomson Newspapers Ltd. v. Canada (Director of Investigation and Research, Restrictive Trade Practices Commission)*, [1990] 1 S.C.R. 425, that it might be appropriate to find that there is a lower expectation of privacy in an administrative context and therefore to apply a “less strenuous and more flexible” standard of reasonableness in determining whether a seizure is constitutional (pp. 506-7). To justify its reasoning in that case, the Court stated that “there can only be a relatively low expectation of privacy in respect of premises or documents that are used or produced in the course of activities which, though lawful, are subject to state regulation as a matter of course” (p. 507). In such cases, the routine performance of the activities in question often involves the inspection by agents of the state of premises or documents that would otherwise be considered private. Since the state is therefore expected to have access to information for regulatory purposes, it would make no sense to find that, on the one hand, the disclosure of such information is normal but that, on the other, the expectation of privacy associated with the information is extremely high.

[32] The situation is very different when information protected by professional secrecy is involved. The nature of such information means that it cannot be disclosed by a notary or a lawyer in any regulatory context. Even if the information may be obtained from a third party or may be a type of information that taxpayers must regularly provide to the tax authorities, it is presumed to be protected by professional secrecy while in the hands of a notary or a lawyer and is therefore exempt from seizure (*Maranda*, at paras. 33-34). The key difference between the situation in the case at bar and the one in *Thomson Newspapers* lies in the fact that here, the party in possession of the information is the notary or the lawyer, not the person who is subject to the regulatory framework. We are therefore of the opinion that, with certain rare exceptions, the general rule is that information protected by professional secrecy that is in the possession of a legal adviser is immune from disclosure (*Foster Wheeler Power Co. v. Société intermunicipale de gestion et d'élimination des déchets (SIGED) inc.*, 2004 SCC 18, [2004] 1

[31] Il est vrai que dans *Thomson Newspapers Ltd. c. Canada (Directeur des enquêtes et recherches, Commission sur les pratiques restrictives du commerce)*, [1990] 1 R.C.S. 425, la Cour indique qu'il pourrait être approprié de conclure à des attentes moindres en matière de vie privée dans un contexte administratif, et d'alors appliquer une norme du caractère raisonnable « moins sévère et plus souple » pour évaluer la constitutionnalité d'une saisie (p. 506-507). Pour justifier son raisonnement, la Cour y énonce que « les attentes des particuliers ne peuvent être très élevées quant au respect de leur droit à la vie privée dans le cas de lieux ou de documents utilisés ou produits dans l'exercice d'activités qui, bien que légales, sont normalement réglementées par l'État » (p. 507). Dans un tel cas, l'opération normale de ces activités comporte souvent l'inspection de lieux ou de documents qui seraient autrement considérés comme étant de nature privée par les fonctionnaires de l'État. Étant donné qu'il est prévu que l'État aura ainsi accès à des renseignements aux fins de réglementation, il ne serait pas logique de conclure, d'un côté, qu'il est normal de les divulguer, mais de l'autre, que les attentes en matière de vie privée envers ces renseignements sont extrêmement élevées.

[32] Lorsqu'entre en jeu une information protégée par le secret professionnel, la situation est fort différente. Vu sa nature, cette information n'en est pas une qui pourrait être divulguée dans un cadre de réglementation quelconque par un notaire ou un avocat. Même si elle peut être obtenue d'une tierce partie ou faire partie du type de renseignements qu'un contribuable doit régulièrement fournir au fisc, lorsqu'elle se trouve entre les mains d'un notaire ou d'un avocat, elle est présumée protégée par le secret professionnel et demeure pour cette raison insaisissable (*Maranda*, par. 33-34). La différence primordiale entre la présente situation et celle qui existait dans *Thomson Newspapers* tient au fait qu'en l'espèce, la partie détenant l'information est le notaire ou l'avocat, et non la personne assujettie au cadre de réglementation. Ainsi, nous sommes d'avis que, mis à part quelques rares exceptions, la règle générale demeure que l'information protégée par le secret professionnel détenue par le conseiller juridique est à l'abri de la divulgation (*Société d'énergie Foster Wheeler Ltée c. Société intermunicipale de gestion et*

S.C.R. 456, at para. 37; *Smith*, at para. 51; *McClure*, at paras. 34-35.

[33] Moreover, the Court confirmed in *FLS* that the reasonable expectation of privacy in relation to communications subject to solicitor-client privilege is always high, regardless of whether the question arises in a civil, administrative or criminal context. Cromwell J. wrote the following on this point:

I also accept that, as Arbour J. noted in *Lavallee*, “the need for the full protection of the privilege is activated” in the context of a criminal investigation: para. 23. However, the reasonable expectation of privacy in relation to communications subject to solicitor-client privilege is invariably high, regardless of the context. The main driver of that elevated expectation of privacy is the specially protected nature of the solicitor-client relationship, not the context in which the state seeks to intrude into that specially protected zone. I do not accept the proposition that there is a reduced expectation of privacy in relation to solicitor-client privileged communication when a [Financial Transactions and Reports Analysis Centre of Canada] official searches a law office rather than when a police officer does so in the course of investigating a possible criminal offence. While Arbour J. placed her analysis in the context of criminal investigations (see, e.g., paras. 25 and 49), her reasons, as have many others before and since, strongly affirmed the fundamental importance of solicitor-client privilege. [para. 38]

[34] We recognize that, in that case, Cromwell J. rejected the AGC’s contention that the impugned scheme had to be characterized as merely an administrative law regulatory compliance scheme. Cromwell J. stated that the purposes of the scheme were instead to deter criminal offences and to facilitate the investigation and prosecution of serious offences. He noted that the scheme had “a predominantly criminal law character and [that] its regulatory aspects serve[d] criminal law purposes” (*FLS*, at para. 37). However, this takes nothing away from the clear and unequivocal remarks quoted above, which, in our view, apply to this appeal. The protection

d’élimination des déchets (SIGED) inc., 2004 CSC 18, [2004] 1 R.C.S. 456, par. 37; *Smith*, par. 51; *McClure*, par. 34-35).

[33] Dans *FOPJ*, la Cour confirme du reste que l’attente raisonnable au respect de la vie privée dans le contexte des communications protégées par le secret professionnel de l’avocat est toujours élevée, peu importe que le contexte soit civil, administratif ou criminel. Le juge Cromwell écrit ceci à ce sujet :

Je reconnais en outre que, comme l’a fait observer la juge Arbour dans *Lavallee*, « le besoin de la protection entière du privilège se fait sentir » dans le cadre d’une enquête criminelle (par. 23). Toutefois, l’attente raisonnable à l’égard de la confidentialité des communications protégées par le secret professionnel de l’avocat est invariablement élevée, peu importe le contexte. Le principal élément moteur de cette attente élevée en matière de respect de la vie privée est la nature particulièrement protégée de la relation avocat-client, et non le contexte dans lequel l’État cherche à s’ingérer dans cette zone particulièrement protégée. Je n’accepte pas la proposition selon laquelle l’attente est moins élevée dans le cas des communications protégées par le secret professionnel de l’avocat lorsqu’un fonctionnaire du [Centre d’analyse des opérations et déclarations financières du Canada] perquisitionne dans un cabinet d’avocats que lorsqu’un policier perquisitionne au cours d’une enquête sur une éventuelle infraction criminelle. Bien que la juge Arbour ait situé son analyse dans le contexte des enquêtes criminelles (voir, p. ex., par. 25 et 49), elle a, comme beaucoup d’autres l’ont fait avant et après elle, confirmé avec vigueur l’importance fondamentale du secret professionnel de l’avocat. [par. 38]

[34] Nous convenons que, dans cet arrêt, le juge Cromwell rejette la prétention du PGC selon laquelle le régime contesté doit être qualifié de régime ne visant qu’à assurer le respect d’une réglementation administrative. Le juge Cromwell indique plutôt que le régime a pour objectif de décourager des infractions criminelles et de faciliter des enquêtes et des poursuites relatives à des infractions graves. Il souligne que ce régime a « un caractère principalement pénal et ses éléments réglementaires visent des objectifs du droit criminel » (*FOPJ*, par. 37). Néanmoins, cela n’atténue en rien les propos clairs et non équivoques que nous venons de citer et qui, à

afforded to professional secrecy in the context of a s. 8 analysis is invariably high regardless of whether the seizure has occurred in a criminal or an administrative context.

[35] In our view, therefore, it is well established that a client of a notary or a lawyer has a reasonable expectation of privacy for information and documents that are in the possession of the notary or lawyer and in respect of which a requirement is issued. Indeed, the Court wrote in *Lavallee* that “[a] client has a reasonable expectation of privacy in all documents in the possession of his or her lawyer, which constitute information that the lawyer is ethically required to keep confidential” (para. 35).

(2) Unreasonable Intrusion on the Right to Privacy

[36] In answering the second question from *Edwards* in respect of an unreasonable seizure that is contrary to s. 8, the courts must balance the interests at stake, namely an individual’s privacy interest on the one hand and the state’s interest in carrying out a search or seizure on the other. In *Hunter v. Southam Inc.*, [1984] 2 S.C.R. 145, the Court stated in this regard “that an assessment must be made as to whether in a particular situation the public’s interest in being left alone by government must give way to the government’s interest in intruding on the individual’s privacy in order to advance its goals, notably those of law enforcement” (pp. 159-60).

[37] Here again, however, where the interest at stake is the professional secrecy of legal advisers, which is a principle of fundamental justice and a legal principle of supreme importance, the usual balancing exercise under s. 8 will not be particularly helpful (*Lavallee*, at para. 36). As the Court observed in *Goodis*, “[w]hile a fact-specific balancing may have been appropriate in *Fuda* [v. Ontario (Information and Privacy Commissioner) (2003), 65 O.R. (3d) 701 (Div. Ct.)], it cannot, having regard to this Court’s categorical jurisprudence, apply where

notre avis, s’appliquent au présent appel. La protection accordée au secret professionnel dans le cadre d’une analyse fondée sur l’art. 8 est invariablement élevée, peu importe que la saisie ait lieu dans un contexte criminel ou administratif.

[35] Partant, il est acquis, selon nous, que le client a une attente raisonnable au respect de sa vie privée relativement aux renseignements et aux documents visés par une demande péremptoire qui sont en la possession de son notaire ou de son avocat. Dans *Lavallee*, la Cour écrit d’ailleurs que « [l]e client a une attente raisonnable au respect du caractère privé de tous les documents en la possession de son avocat, lesquels constituent des renseignements dont l’avocat est tenu, sur le plan de l’éthique, de préserver la confidentialité » (par. 35).

(2) Atteinte abusive au droit à la vie privée

[36] Relativement à la deuxième question que pose l’arrêt *Edwards* en matière de saisie abusive contraire à l’art. 8, les tribunaux sont appelés à pondérer les intérêts en cause, soit, d’une part, l’intérêt à la vie privée d’un individu et, d’autre part, celui de l’État à entreprendre une fouille, perquisition ou saisie. Dans *Hunter c. Southam Inc.*, [1984] 2 R.C.S. 145, la Cour précise à ce chapitre « qu’il faut apprécier si, dans une situation donnée, le droit du public de ne pas être importuné par le gouvernement doit céder le pas au droit du gouvernement de s’immiscer dans la vie privée des particuliers afin de réaliser ses fins et, notamment, d’assurer l’application de la loi » (p. 159-160).

[37] Or, là encore, lorsque l’intérêt en jeu est le secret professionnel du conseiller juridique — un principe de justice fondamentale et de droit de la plus haute importance — l’exercice d’évaluation habituellement entrepris au regard de l’art. 8 ne s’avérera pas particulièrement utile (*Lavallee*, par. 36). En effet, comme la Cour le note dans *Goodis*, « [s]i dans *Fuda* [c. Ontario (Information and Privacy Commissioner) (2003), 65 O.R. (3d) 701 (C. div.)], il a pu être approprié de procéder à une évaluation en fonction des faits propres à

the records involve communications between solicitor and client” (para. 18).

[38] In *Lavallee*, the Court stated that “solicitor-client privilege must remain as close to absolute as possible if it is to retain relevance” (para. 36). In *Smith*, the Court noted that “[t]he disclosure of the privileged communication should generally be limited as much as possible” (para. 86). This means that any legislative provision that interferes with professional secrecy more than is absolutely necessary will be labelled unreasonable (*Lavallee*, at para. 36). Absolute necessity is as restrictive a test as may be formulated short of an absolute prohibition in every case (*Goodis*, at para. 20). In short, “[t]he appropriate test for any document claimed to be subject to solicitor-client privilege is ‘absolute necessity’” (*Goodis*, at para. 24). Stringent standards must therefore be adopted to protect it. A procedure will withstand *Charter* scrutiny only if its impact on the professional secrecy of legal advisers is minimal, as minimal impairment “has long been the standard by which this Court has measured the reasonableness of state encroachments on solicitor-client privilege” (*Lavallee*, at para. 37).

[39] Thus, where professional secrecy is in issue, what matters is not the context in which a privileged document or privileged information could be disclosed to the state, but rather the fact that the document or information in question is privileged. It is important that a client consulting a legal adviser feel confident that there is little danger that information or documents shared by the client will be disclosed in the future regardless of whether the consultation takes place in the context of an administrative, penal or criminal investigation: “The lawyer’s obligation of confidentiality is necessary to preserve the fundamental relationship of trust between lawyers and clients” (*Foster Wheeler*, at para. 34).

chaque cas, la jurisprudence catégorique de la Cour indique que ce ne saurait être le cas lorsque les documents en cause concernent des communications entre un avocat et son client » (par. 18).

[38] Selon *Lavallee*, « le secret professionnel de l’avocat doit demeurer aussi absolu que possible pour conserver sa pertinence » (par. 36). Dans *Smith*, la Cour souligne que « [l]a divulgation des communications protégées par le privilège [des communications entre client et avocat] doit en général être aussi limitée que possible » (par. 86). Sera donc qualifiée d’abusives toute disposition législative qui porte atteinte au secret professionnel plus que ce qui est absolument nécessaire (*Lavallee*, par. 36). La nécessité absolue est le critère le plus restrictif qui puisse être formulé en deçà d’une interdiction absolue dans tous les cas (*Goodis*, par. 20). Bref, « [l]e critère applicable à tout document visé par une revendication du secret professionnel de l’avocat est celui de la “nécessité absolue” » (*Goodis*, par. 24). Il faut ainsi adopter des normes rigoureuses pour assurer sa protection. Une procédure ne résistera à l’examen de la *Charte* que si elle donne lieu à une atteinte minimale au secret professionnel du conseiller juridique, car ce critère de l’atteinte minimale « constitue depuis longtemps la norme dont se sert la Cour pour mesurer le caractère raisonnable des atteintes au secret professionnel de l’avocat par l’État » (*Lavallee*, par. 37).

[39] Ainsi, lorsque le secret professionnel est en cause, ce qui importe n’est pas le contexte dans lequel des documents ou informations privilégiés risquent d’être dévoilés à l’État, mais plutôt leur nature privilégiée. Dans le cadre d’une consultation entre un client et son conseiller juridique, il importe que le client ait confiance que l’information ou la documentation qu’il partage ne risque pas d’être divulguée dans le futur, et ce, que ce soit dans le contexte d’une enquête administrative, pénale ou criminelle : « L’obligation de confidentialité imposée à l’avocat s’explique ainsi par la nécessité de préserver une relation fondamentale de confiance entre l’avocat et son client » (*Foster Wheeler*, par. 34).

[40] From this perspective, it is not appropriate to establish a strict demarcation between communications that are protected by professional secrecy and facts that are not so protected (*Maranda*, at paras. 30-33; *Foster Wheeler*, at para. 38). The line between facts and communications may be difficult to draw (S. N. Lederman, A. W. Bryant and M. K. Fuerst, *The Law of Evidence in Canada* (4th ed. 2014), at p. 941). For example, there are circumstances in which non-payment of a lawyer's fees may be protected by professional secrecy (*R. v. Cunningham*, 2010 SCC 10, [2010] 1 S.C.R. 331, at para. 30). The Court has found that "[c]ertain facts, if disclosed, can sometimes speak volumes about a communication" (*Maranda*, at para. 48). This is why there must be a rebuttable presumption to the effect that "all communications between client and lawyer and the information they shared would be considered *prima facie* confidential in nature" (*Foster Wheeler*, at para. 42).

[41] It follows that we must reject the argument of the AGC and the CRA that some information, particularly information found in accounting records, constitutes facts rather than communications and is therefore always excluded from the protection of solicitor-client privilege as defined in s. 232(1) of the *ITA*.

[42] This being said on the applicable principles, the Chambre argued in particular, at every stage of the litigation, that Quebec notaries have a distinct role and face an even greater risk that information or documents they disclose in response to a requirement will be protected by professional secrecy. With respect, we are of the view that there are strong similarities between the common law's solicitor-client privilege and professional secrecy in the civil law. Nationwide, the Court's decisions with respect to the professional secrecy of legal advisers have been consistent. It would not be appropriate to change that approach in the case at bar.

[43] Of course, we are not denying the special status of notaries in Quebec. Notaries play a role

[40] Dans cette optique, il n'est pas approprié de fixer une délimitation stricte entre les communications qui sont protégées par le secret professionnel et les faits qui ne le sont pas (*Maranda*, par. 30-33; *Foster Wheeler*, par. 38). La ligne de démarcation entre les faits et les communications peut être difficile à tracer (S. N. Lederman, A. W. Bryant et M. K. Fuerst, *The Law of Evidence in Canada* (4^e éd. 2014), p. 941). Selon les circonstances, il est parfois possible, par exemple, que le non-paiement des honoraires d'un avocat puisse être couvert par le secret professionnel (*R. c. Cunningham*, 2010 CSC 10, [2010] 1 R.C.S. 331, par. 30). La Cour a déjà reconnu que « [l]a divulgation de certains faits peut parfois en dire long sur une communication » (*Maranda*, par. 48). Il faut donc s'en tenir à l'existence d'une présomption réfragable voulant que « l'ensemble des communications entre le client et l'avocat et des informations seraient considérées *prima facie* de nature confidentielle » (*Foster Wheeler*, par. 42).

[41] Il s'ensuit que nous devons écarter l'argument du PGC et de l'ARC voulant que certains renseignements, en particulier ceux contenus dans des relevés comptables, constituent des faits plutôt que des communications et que, par conséquent, ils sont toujours soustraits de la protection du privilège des communications entre client et avocat défini au par. 232(1) de la *LIR*.

[42] Cela dit sur les paramètres applicables, à toutes les étapes du litige, la Chambre a mis un accent particulier sur le rôle distinct des notaires au Québec et le risque encore plus élevé pour ces derniers que les renseignements ou documents qu'ils divulguent en réponse à une demande péremptoire soient protégés par le secret professionnel. Avec égards, nous sommes d'avis que les similitudes entre le secret professionnel (ou « *solicitor-client privilege* ») en common law et ce même principe en droit civil sont grandes. La jurisprudence de la Cour traite du secret professionnel du conseiller juridique de façon uniforme à travers le pays. Il n'est pas opportun de changer cette approche en l'espèce.

[43] Nous ne nions évidemment pas le statut particulier du notaire au Québec. Ce dernier remplit un

distinct from that of lawyers in that province. However, it must be recognized that their role as legal advisers is very similar to the role played by solicitors in the common law provinces. It is therefore unnecessary to undertake a specific analysis respecting s. 9 of the *Charter of human rights and freedoms*, CQLR, c. C-12, or other legislation relating solely to the notarial profession. Clients who retain notaries in Quebec and those who retain solicitors in the common law provinces have the same expectation that their right to professional secrecy or solicitor-client privilege will be respected and that any information or documents they provide to their notaries or solicitors will be kept confidential. In any event, when it comes to solicitor-client privilege, the definition of “lawyer” in s. 232(1) of the *ITA* puts notaries and lawyers on the same footing.

B. *Constitutional Defects in the Requirement Scheme*

[44] The Superior Court and the Court of Appeal identified several defects that cause a requirement sent to a notary or lawyer concerning information that is protected by professional secrecy to be unreasonable and contrary to s. 8. We agree with that conclusion. The defects in question are that the client is given no notice of the requirement, that an inappropriate burden is placed solely on the notary or lawyer concerned, that compelling disclosure of the information being sought is not absolutely necessary and that no measures have been taken to help mitigate the impairment of professional secrecy. In the end, the AGC and the CRA have not made any persuasive arguments that can overcome these defects identified by the courts below.

(1) Absence of Notice to the Client

[45] Professional secrecy belongs to the client, not to the notary or lawyer; only the client may waive it (*Blood Tribe*, at para. 9; *McClure*, at para. 37; *FLS*, at para. 48). Where it is in jeopardy, the client must therefore have an opportunity to ensure that it is protected. In *Lavallee*, Arbour J. identified the possibility of solicitor-client privilege being breached

rôle distinct de celui de l’avocat dans cette province. Toutefois, force est de constater que son rôle à titre de conseiller juridique est très similaire à celui du « *solicitor* » dans une province de common law. Il est donc inutile de se lancer dans une analyse particulière de l’art. 9 de la *Charte des droits et libertés de la personne*, RLRQ, c. C-12, ou des autres lois relatives uniquement à la profession de notaire. Tant le client qui recourt aux services du notaire au Québec que celui qui recourt aux services d’un *solicitor* dans les provinces de common law ont les mêmes attentes au respect de leur droit au secret professionnel et à celui du caractère confidentiel des renseignements ou des documents qu’ils fournissent à ces derniers. Au demeurant, en matière de privilège des communications entre client et avocat, la définition « avocat » au par. 232(1) de la *LIR* place le notaire et l’avocat sur un même pied.

B. *Les lacunes constitutionnelles du régime des demandes péremptoires*

[44] La Cour supérieure et la Cour d’appel ont relevé plusieurs lacunes qui rendent abusives et contraires à l’art. 8 les demandes péremptoires adressées à un notaire ou à un avocat en ce qui concerne l’information protégée par le secret professionnel. Nous sommes d’accord avec ce constat. Les lacunes identifiées consistent en une absence d’avis au client de la demande péremptoire, un fardeau inopportun placé uniquement sur les épaules du notaire ou de l’avocat visé, une absence de nécessité absolue de forcer la divulgation recherchée et une absence de mesures pour favoriser une atténuation des atteintes au secret professionnel. Au final, le PGC et l’ARC n’avancent aucun argument convaincant permettant de faire échec à ces lacunes décelées par les instances inférieures.

(1) L’absence d’avis au client

[45] Le secret professionnel appartient au client, non au notaire ou à l’avocat; seul le client peut y renoncer (*Blood Tribe*, par. 9; *McClure*, par. 37; *FOPJ*, par. 48). Ainsi, lorsque ce secret est menacé, il faut que le client ait une occasion de veiller à sa protection. Dans *Lavallee*, la juge Arbour a identifié comme « caractéristique dominante fatale » de

“without the client’s knowledge, let alone consent” as a “principal, fatal feature” of s. 488.1 of the *Criminal Code*, R.S.C. 1985, c. C-46 (para. 39). In our view, the same risk exists in the instant case.

[46] Nothing in the *ITA* obliges CRA officials to send a requirement to anyone other than the person from whom they are seeking information or documents. There is therefore no obligation to give notice to the client of a notary or lawyer to whom a requirement is issued, not even where the information or documents being sought will help facilitate collection from or an audit of that client. In fact, according to the evidence in the record of the Superior Court, the vast majority of the requirements sent to Quebec notaries were not served on their clients, thus indiscriminately putting the clients at risk of losing the protection of professional secrecy to which they are entitled in respect of privileged information that might be found in “accounting records” prepared by their legal advisers.

[47] At the hearing, the AGC and the CRA argued that it is the government’s usual practice to always contact a notary or lawyer rather than his or her client. The government’s expectation is that the notary or lawyer will act in a manner consistent with his or her ethical obligations and will therefore notify the client and ensure that the client’s right to professional secrecy is protected. We find this argument unpersuasive for two reasons.

[48] First, as Arbour J. noted in *Lavallee*, a notary or a lawyer is not the alter ego of his or her client. Legal advisers and their clients may sometimes have conflicting interests. The professional relationship between the notary or lawyer and the client may even have been terminated before the requirement is sent. In any event, the right to claim professional secrecy does not belong to the legal adviser. The constitutionality of a seizure cannot rest on the

l’art. 488.1 du *Code criminel*, L.R.C. 1985, c. C-46, le fait qu’il existait une possibilité que le secret professionnel de l’avocat soit violé « sans que le client n’en ait connaissance et encore moins qu’il y ait consenti » (par. 39). À notre avis, le même risque existe en l’espèce.

[46] En effet, rien dans la *LIR* n’oblige les fonctionnaires de l’ARC à envoyer une demande péremptoire à une autre personne que celle de qui on cherche à obtenir des renseignements ou des documents. Il n’y a ainsi aucune obligation de fournir un avis au client d’un notaire ou d’un avocat à qui est adressée une demande péremptoire, et ce, même si les renseignements ou les documents que l’on cherche à obtenir sont utiles pour faciliter des mesures de recouvrement ou de vérification fiscale auprès de ce client. De fait, selon la preuve versée au dossier de la Cour supérieure, la grande majorité des demandes péremptoires envoyées aux notaires québécois n’ont pas été signifiées à leurs clients, exposant ainsi aveuglément ces derniers au risque de perdre la protection du secret professionnel à laquelle ils ont droit à l’égard de renseignements privilégiés pouvant être contenus dans des « relevés comptables » préparés par leurs conseillers juridiques.

[47] À l’audience, le PGC et l’ARC ont soutenu que la pratique normale de l’État est de toujours communiquer avec le notaire ou l’avocat plutôt qu’avec le client. L’attente de l’État est que le notaire ou l’avocat se comportera de manière à respecter ses obligations déontologiques et en conséquence avisera son client et veillera à la protection du secret professionnel dont bénéficie ce dernier. Nous estimons cet argument peu convaincant pour deux raisons.

[48] D’une part, comme la juge Arbour le souligne dans *Lavallee*, le notaire ou l’avocat ne sont pas l’alter ego de leur client. Les intérêts d’un conseiller juridique et de son client peuvent parfois être opposés. La relation professionnelle entre le notaire ou l’avocat et son client peut même être terminée au moment de l’envoi de la demande péremptoire. De toute façon, le droit de revendiquer le secret professionnel n’appartient pas au conseiller juridique. La

unverifiable expectation that a legal adviser will always act diligently and solely in the client's interests when faced with a seizure by the state (*Lavallee*, at para. 40; *FLS*, at para. 49).

[49] Second, although it is true that for practical reasons it can sometimes be necessary for third parties to contact an individual's legal adviser rather than contacting the individual directly, that is not the case here. Notaries to whom requirements are sent must instead be considered third parties who are in possession of information and documents relevant to collection from or an audit of the taxpayer, that is, the client. The notaries in question are placed in a situation similar to that of banks holding financial information or companies doing business with the taxpayer that have kept information relevant to a particular transaction. A requirement sent to a taxpayer's legal adviser cannot be regarded as a communication similar to the communication that takes place in the course of litigation, for example. The argument of the AGC and the CRA that it is normal not to contact the clients of notaries or lawyers where requirements are issued is unfounded.

[50] Apart from this argument, which we reject, the AGC and the CRA have made no submission to explain why it would not be possible to notify a client that a requirement has been sent to his or her legal adviser. In cases in which a requirement is sent by email, it is certainly possible and, more importantly, easy for the letter sent to the notary or lawyer to be copied to the client. Indeed, the evidence in this case shows that there were some rare occasions on which CRA officials did notify the clients of notaries to whom they had sent requirements. If it was possible to do this in some cases, we find it difficult to understand why the CRA was not required to do so in all cases.

[51] In any event, as Bich J.A. correctly pointed out, the occasional service of requirements on clients

constitutionnalité d'une saisie ne saurait dépendre de l'attente non vérifiable que le conseiller juridique se comportera toujours avec diligence et uniquement dans l'intérêt de son client lorsque confronté à une mesure de saisie de l'État (*Lavallee*, par. 40; *FOPJ*, par. 49).

[49] D'autre part, même s'il est vrai que la pratique oblige parfois les intéressés à communiquer avec le conseiller juridique représentant un individu plutôt que directement avec ce dernier, nous ne sommes pas en présence d'une telle situation. Les notaires à qui sont adressées les demandes péremptoires doivent plutôt être considérés comme des tiers détenant des renseignements et des documents pertinents au recouvrement ou à une vérification fiscale du contribuable, soit le client. Les notaires concernés sont placés dans une situation semblable à celle de banquiers détenant de l'information financière, ou d'entreprises faisant affaire avec le contribuable et ayant conservé des renseignements pertinents à une transaction donnée. L'envoi d'une demande péremptoire au conseiller juridique d'un contribuable ne peut être considéré comme une communication semblable à celle qui a cours dans le cadre d'un litige par exemple. La prétention du PGC et de l'ARC selon laquelle il est normal de ne pas communiquer avec les clients des notaires ou des avocats dans le cas d'une demande péremptoire n'est pas fondée.

[50] Mis à part cet argument que nous écartons, le PGC et l'ARC n'en avancent aucun qui justifie en quoi il ne serait pas possible d'aviser un client de l'envoi d'une demande péremptoire à son conseiller juridique. Dans les cas où la demande est envoyée par courriel, il est sûrement possible, et surtout facile, d'expédier en même temps au client en copie conforme la lettre adressée au notaire ou à l'avocat. D'ailleurs, la preuve en l'espèce révèle qu'à quelques rares occasions, les fonctionnaires de l'ARC ont avisé les clients de notaires à qui ils avaient envoyé des demandes péremptoires. S'il a été possible de le faire dans certains cas, nous comprenons mal pourquoi cette façon de faire ne constitue pas une exigence suivie par l'ARC en tout temps.

[51] À tous égards, comme le souligne à juste titre la juge Bich, le fait que les demandes péremptoires

in addition to notaries and lawyers does not amount to a true notification system. Because the *ITA* does not make it mandatory to notify the clients of legal advisers that a requirement has been sent, such service remains optional even where it is effected voluntarily. The constitutionality of the requirement scheme cannot be based on a presumption that the state will always behave honourably. The absence of any formal obligation to notify the clients in respect of whom requirements are sent to notaries and lawyers is therefore a critical constitutional defect, as the Court indicated in both *Lavallee* and *FLS*.

[52] We wish to be clear, however, that in our opinion, the fact that the CRA need not seek judicial authorization before sending a requirement does not constitute a constitutional defect in the current scheme. Although the Court asserted in *FLS* that “the judicial pre-authorization requirement is, in itself, an important protection against improper search and seizure of privileged material”, it did not rule out “the possibility that Parliament could devise a constitutionally compliant inspection regime without a judicial pre-authorization requirement” (para. 56). In the instant case, if the client is given notice of the requirement, the risk of privileged information being disclosed without his or her consent when the requirement is sent would be greatly reduced.

(2) Burden Imposed on Legal Advisers

[53] The absence of notice to clients whose information and documents are sought by means of a requirement brings to light another significant defect in the scheme having regard to information protected by professional secrecy that is in the possession of a notary or a lawyer. This defect has to do with the role that notaries and lawyers are expected to play in safeguarding their clients’ right to professional secrecy and the fact that they ultimately bear alone the burden of safeguarding that right when a requirement is issued.

[54] Judicial consideration of a requirement under s. 231.7 of the *ITA* is not automatic. It can occur only

sont parfois signifiées aux clients en plus de l’être aux notaires et aux avocats n’équivaut pas à un vrai système de notification. En l’absence de toute obligation dans la *LIR* d’aviser les clients des conseillers juridiques de l’envoi des demandes péremptoires, cette signification reste facultative même quand elle est effectuée volontairement. La constitutionnalité du régime des demandes péremptoires ne peut se fonder sur la présomption que l’État va toujours se comporter de façon honorable. Ainsi, l’absence d’une obligation formelle de notification aux clients visés par les demandes péremptoires adressées aux notaires et aux avocats correspond à la lacune constitutionnelle déterminante que la Cour a identifiée à la fois dans *Lavallee* et dans *FOPJ*.

[52] Nous précisons toutefois qu’à notre avis, l’absence d’autorisation judiciaire préalable à l’envoi d’une demande péremptoire n’ouvre pas pour autant une brèche constitutionnelle dans le régime actuel. Dans *FOPJ*, tout en affirmant que « l’exigence d’autorisation judiciaire préalable constitue en soi une protection importante contre la perquisition et la saisie irrégulière de documents protégés », la Cour n’écarte pas « la possibilité que le législateur conçoive un régime d’inspection conforme à la Constitution qui n’exige pas d’autorisation judiciaire préalable » (par. 56). En l’espèce, si le client est avisé de la demande péremptoire, le risque de divulgation d’informations privilégiées sans son consentement que pose l’envoi d’une telle demande s’en trouverait grandement diminué.

(2) Le fardeau imposé au conseiller juridique

[53] Cette absence d’avis au client dont les renseignements et les documents sont visés par une demande péremptoire fait ressortir une autre lacune importante du régime en ce qui concerne l’information protégée par le secret professionnel en possession du notaire ou de l’avocat. Il s’agit du rôle attendu de ces derniers dans la sauvegarde du secret professionnel de leur client et du fait que, devant une telle demande, cette sauvegarde repose en définitive sur leurs épaules uniquement.

[54] La considération judiciaire d’une demande péremptoire en vertu de l’art. 231.7 de la *LIR* n’est

if the notary or lawyer concerned refuses to comply with the requirement, in which case the Minister must apply to a Federal Court judge for a compliance order. The notary or lawyer therefore bears the burden of raising an objection to the requirement on the basis of professional secrecy. Unless the notary or lawyer does so, there is a possibility that the state will obtain information or documents to which it is not entitled (*Lavallee*, at paras. 39-40). In other words, basing the protection solely on the duty of legal advisers to claim their clients' right to professional secrecy increases the risk that the state will gain access to protected information.

[55] However, as we mentioned above, there may be many reasons why lawyers or, in the case at bar, notaries might fail to claim protection for their clients' right to professional secrecy in court. Since the legal adviser is not the alter ego of the client, he or she will not necessarily always make the same choices the client would (*Lavallee*, at paras. 39-40). There may be situations in which a notary or a lawyer is simply negligent and forgets to verify whether any of the information requested by the Minister is protected by professional secrecy. There may be other situations in which a notary or a lawyer forgets to notify a client that a requirement has been received before complying with it. Aside from a case of simple negligence that takes the form of a failure to notify a client, it is also possible for a notary or a lawyer to honestly but wrongly believe that the information sought by the Minister is not protected by professional secrecy and can therefore be disclosed. In addition, a requirement could be issued to a notary or a lawyer who, although no longer the client's legal adviser, still has documents concerning the client.

[56] Finally, the possibility of being prosecuted (under s. 238 of the *ITA*) for failing to provide the CRA with the information it seeks could influence the choice made by a notary or a lawyer to comply or not to comply with a requirement. The threat of prosecution in fact creates a conflict of interests

pas automatique. Elle ne peut avoir lieu que si le notaire ou l'avocat visé refuse d'obtempérer à la demande et que le Ministre doit alors soumettre une demande sollicitant une ordonnance de divulgation à un juge de la Cour fédérale. Ainsi, le fardeau de soulever une objection à la demande péremptoire basée sur l'existence du secret professionnel repose sur les épaules du notaire ou de l'avocat. À moins que ce dernier ne soulève une objection, il y a une possibilité que l'État obtienne des renseignements ou documents auxquels il n'a pas de droit (*Lavallee*, par. 39-40). En d'autres mots, faire reposer la protection exclusivement sur le devoir des conseillers juridiques de revendiquer le droit de leur client au secret professionnel augmente le risque que l'État ait accès à des informations protégées.

[55] Or, tel que mentionné précédemment, il peut y avoir de multiples raisons pour lesquelles un avocat, ou en l'espèce un notaire, puisse faire défaut de soulever devant un juge la protection du secret professionnel de son client. Puisque le conseiller juridique n'est pas l'alter ego du client, il ne fera pas nécessairement toujours les mêmes choix que ferait ce dernier (*Lavallee*, par. 39-40). Parfois, le notaire ou l'avocat peut simplement être négligent et oublier de vérifier si l'information demandée par le Ministre contient des renseignements protégés par le secret professionnel. À d'autres occasions, il peut oublier d'aviser son client de la réception de la demande avant d'y obtempérer. Au-delà de la simple négligence qui se manifeste par un défaut d'aviser son client, le notaire ou l'avocat peut également croire, de bonne foi mais erronément, que les renseignements recherchés par le Ministre ne sont pas protégés par le secret professionnel et que, en conséquence, il peut les divulguer. Par ailleurs, il se pourrait que le notaire ou l'avocat à qui est adressée la demande péremptoire ne soit plus le conseiller juridique du client, mais détienne toujours des documents le concernant.

[56] Enfin, la possibilité de poursuites pénales pour défaut de fournir à l'ARC les renseignements recherchés (prévue à l'art. 238 de la *LIR*) peut influencer sur le choix du notaire ou de l'avocat d'obtempérer ou non à une demande péremptoire. Cette menace créée en fait une situation de conflit d'intérêts entre

between legal advisers and their clients, pitting the duty of confidentiality owed by legal advisers to their clients against their statutory duty of disclosure to the tax authorities (*Lavallee*, at para. 40). In this regard, it is, contrary to the AGC's argument, irrelevant that none of the notaries who received requirements have so far been prosecuted for refusing to provide the information or documents being sought. The mere possibility of being so prosecuted under the *ITA* places those legal advisers in an intolerable situation. For the purposes of determining whether the seizure is unreasonable within the meaning of s. 8 and analyzing the scheme's constitutional defects in relation to notaries and lawyers and the protected information they have in their possession, this is sufficient.

[57] Because the client is not given notice of the requirement, the notary or lawyer can take any of the possible courses of action discussed above without the client's knowledge and without a court being asked to determine whether professional secrecy applies to the particular situation. This is all the more problematic given that, regardless of the reason why a notary or a lawyer fails to notify his or her client that a requirement has been received, there is no way for a court to remedy that failure after the fact. If a legal adviser provides the CRA with the information or documents it seeks, the *ITA* gives the client no opportunity to remedy the improper disclosure. The client cannot go to court following the disclosure in order to withdraw certain privileged information or documents from the CRA. Once professional secrecy is lost, there is no way to recover it. This confirms that the requirement scheme is unreasonable, since it increases the risk of improper disclosure of confidential information protected by professional secrecy.

(3) Disclosure Is Not Absolutely Necessary

[58] There is more. In addition to the problems posed by the facts that notice is not given to the client and that an inappropriate burden is placed on the legal adviser alone, the courts have held that

le conseiller juridique et son client, mettant en opposition l'obligation de confidentialité du conseiller juridique envers son client et l'obligation de divulgation envers le fisc que lui impose la loi (*Lavallee*, par. 40). À ce chapitre, contrairement à ce que soutient le PGC, il importe peu que, à ce jour, aucun des notaires ayant reçu des demandes péremptoires n'ait fait l'objet d'une poursuite pénale en raison de son refus de produire les renseignements ou documents recherchés. La simple possibilité d'une telle poursuite aux termes de la *LIR* met ces conseillers juridiques dans une situation intolérable. Du point de vue de l'analyse du caractère abusif de la saisie au regard de l'art. 8 et des lacunes constitutionnelles du régime en ce qui touche les notaires et avocats et l'information protégée qu'ils détiennent, cela suffit.

[57] Puisque le client n'est pas avisé de la demande péremptoire, toutes ces conduites possibles du notaire ou de l'avocat peuvent se produire à l'insu de son client sans qu'un tribunal ne soit appelé à statuer sur la question de savoir si le secret professionnel s'applique à une situation donnée. Tout cela est d'autant plus problématique que, peu importe la raison pour laquelle un notaire ou un avocat n'avise pas son client de la réception d'une demande péremptoire, il n'existe aucune façon pour un tribunal d'y remédier après coup. Si un conseiller juridique fournit les renseignements ou documents recherchés à l'ARC, la *LIR* ne prévoit aucune possibilité pour son client de remédier à une divulgation inappropriée. Le client ne peut pas s'adresser à un tribunal après la divulgation pour retirer certains renseignements ou documents privilégiés des mains de l'ARC. Une fois le secret professionnel perdu, il n'existe aucune façon de le rétablir. Ce résultat confirme la nature abusive du régime des demandes péremptoires en ce qu'il augmente le risque de divulgation inappropriée d'informations confidentielles protégées par le secret professionnel.

(3) L'absence de nécessité absolue d'obtenir la divulgation

[58] Il y a plus. Au-delà des problèmes que posent l'absence d'avis au client et le fardeau inapproprié qui repose sur les seules épaules du conseiller juridique, la jurisprudence reconnaît qu'il n'est pas

it is not appropriate to interfere with professional secrecy unless it is absolutely necessary to do so (*Goodis*, at para. 24; *Lavallee*, at para. 36). In *Lavallee* and *FLS*, the Court faulted the authorities for the fact that the impugned searches had not been carried out as a last resort (*Lavallee*, at para. 49; *FLS*, at para. 54). In addition to the fact that, as we will explain below, the exception set out in the definition of “solicitor-client privilege” in s. 232(1) is in itself problematic, we find that the entire requirement scheme is flawed in that it authorizes a seizure that cannot be characterized as a measure of last resort. In the context of a seizure involving information or documents that may be protected by the professional secrecy of notaries or lawyers, this presents a problem.

[59] We agree that the problem in this case is not as acute as in *Lavallee* or *FLS*, which involved physical searches of law offices. The mere service of a requirement to disclose certain information or documents is not on the same scale. Nevertheless, we find that it is not absolutely necessary here to rely on notaries or lawyers rather than on alternative sources in order to obtain the information or documents being sought. For example, where the Minister seeks information about specific transactions in which the client took part, the information would be available from alternative sources, such as financial institutions, that do not have as onerous an obligation to safeguard its confidentiality. In this regard, there is no evidence that the Minister even tried, albeit unsuccessfully, to obtain the information in question by alternative means before issuing a requirement to a legal adviser.

[60] No one disputes the fact that the requirement scheme serves legitimate purposes, namely the collection of amounts owed to the CRA and tax audits. Nor does anyone dispute the fact that it is important to prevent firms of notaries or lawyers from becoming tax havens. However, such firms must not be turned into archives for the tax authorities either (*FLS*, at para. 75). The fact that the requirement

approprié de porter atteinte au secret professionnel lorsqu’il n’y a pas une nécessité absolue de le faire (*Goodis*, par. 24; *Lavallee*, par. 36). Dans *Lavallee* et *FOPJ*, la Cour a reproché à l’État que les fouilles contestées n’avaient pas été effectuées en dernier recours (*Lavallee*, par. 49; *FOPJ*, par. 54). Or, outre que l’exception à la définition du « privilège des communications entre client et avocat » du par. 232(1) reste en soi problématique comme nous le verrons, nous estimons que le régime des demandes péremptoires dans son entièreté est déficient, car il autorise une saisie qui ne peut être qualifiée de mesure de dernier recours. Dans un contexte où la saisie vise des renseignements ou documents qui peuvent contenir des informations protégées par le secret professionnel du notaire ou de l’avocat, cela pose problème.

[59] Nous convenons que ce problème n’est pas aussi aigu que dans *Lavallee* ou *FOPJ* où une fouille physique de bureaux d’avocats avait cours. L’envoi d’une simple demande de divulguer certains renseignements ou documents n’a pas la même portée. Néanmoins, il y a selon nous absence de nécessité absolue d’avoir ici recours aux notaires ou aux avocats plutôt qu’à des sources alternatives afin d’obtenir les renseignements ou les documents recherchés. À titre d’exemple, si le Ministre recherche de l’information relative à certaines transactions spécifiques auxquelles le client a pris part, cette information serait accessible auprès de sources alternatives telles des institutions financières, qui ne sont pas soumises à une obligation aussi élevée de sauvegarder la confidentialité de cette information. À ce chapitre, il y a d’ailleurs absence de preuve voulant que le Ministre ait même tenté d’obtenir sans succès l’information recherchée par d’autres moyens avant d’adresser une demande péremptoire à un conseiller juridique.

[60] Personne ne conteste que le régime des demandes péremptoires poursuit un but légitime, soit le recouvrement de sommes dues à l’ARC et la vérification fiscale. Personne ne conteste non plus qu’il est important d’éviter que les cabinets de notaires ou d’avocats ne deviennent des paradis fiscaux. Cependant, ces cabinets ne doivent pas non plus devenir des dépôts d’archives pour le

scheme has an important purpose does not mean that it can be used to sidestep the protection afforded by s. 8 of the *Charter*. The authorities' failure to even attempt to obtain the information or documents they seek from alternative sources indicates that the manner in which the seizure is conducted is unreasonable, as it does not minimally impair the right to professional secrecy.

[61] If the client were given notice of the requirement and afforded an opportunity to independently safeguard his or her right to professional secrecy before the information was disclosed, the fact that the requirement is not sent as a last resort would not be fatal to the scheme. The risk of information protected by professional secrecy being revealed would then be minimized by the fact that the client would have an opportunity to challenge its disclosure. That is not the case here, however, and this further problem adds to the ones already identified.

(4) Possibility of Mitigating the Scheme's Defects

[62] Finally, these constitutional defects in the *ITA*'s requirement scheme are all the more unacceptable given that they could easily be mitigated and remedied by way of measures that are compatible with the state's obligations relating to the protection of professional secrecy.

[63] For example, as the Chambre noted at the hearing in this Court and as Blanchard J. mentioned in his judgment, the declaratory action in this case had also been brought against the Attorney General of Quebec and the Deputy Minister of Revenue of Quebec in relation to the corresponding provisions of the *Act respecting the ministère du Revenu*, R.S.Q., c. M-31 ("AMR") (now the *Tax Administration Act*, CQLR, c. A-6.002), and the *Act to facilitate the payment of support*, CQLR, c. P-2.2 ("AFPS"). However, a settlement agreement was reached for that part of the action and was approved by the judge; a declaration of an out-of-court settlement, which included the transaction, was filed in the record. The transaction establishes the limits to be observed by Revenu Québec in issuing "formal

fisc (*FOPJ*, par. 75). L'existence d'un objectif important ne peut permettre au régime des demandes péremptoires de faire abstraction des protections qu'offre l'art. 8 de la *Charte*. L'absence même de tentative de l'État d'obtenir les renseignements ou documents recherchés d'autres sources indique que la façon dont on procède à la saisie n'est pas raisonnable, puisqu'elle ne porte pas atteinte au droit au secret professionnel de façon minimale.

[61] Si un client était avisé de la demande péremptoire et bénéficiait d'une occasion de veiller indépendamment à la sauvegarde de son droit au secret professionnel avant une divulgation, le fait que cette demande ne soit pas envoyée en dernier recours ne serait pas fatal au régime. Le risque que l'information protégée par le secret professionnel soit révélée serait alors atténué par le fait que le client aurait l'occasion d'en contester la divulgation. Toutefois, ce n'est pas le cas en l'espèce, si bien que ce problème additionnel s'ajoute aux autres déjà identifiés.

(4) L'atténuation possible des lacunes du régime

[62] Enfin, ces lacunes constitutionnelles du régime des demandes péremptoires de la *LIR* sont d'autant plus intolérables qu'elles pourraient facilement être atténuées et corrigées par des mesures qui respectent les obligations de l'État en matière de protection du secret professionnel.

[63] À preuve, la Chambre l'a souligné à l'audience devant nous et le juge Blanchard l'a relevé dans son jugement, la procureure générale du Québec et le sous-ministre du Revenu du Québec étaient visés par le même recours déclaratoire pour les dispositions corollaires de la *Loi sur le ministère du Revenu*, L.R.Q., c. M-31 (« *LMR* ») (maintenant la *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002), et de la *Loi facilitant le paiement des pensions alimentaires*, RLRQ, c. P-2.2 (« *LFPPA* »). Or, cet aspect du recours a fait l'objet d'une entente à l'amiable entérinée par le juge dans une déclaration de règlement hors cour versée au dossier et comportant une transaction. Cette dernière établit dans quels paramètres Revenu Québec pourra dorénavant procéder à une demande péremptoire de renseignements ou

demands” for information or documents to notaries. It sets out criteria to ensure that the client’s professional secrecy is protected and to prevent the disclosure of documents that may contain information to which notary-client privilege applies.

[64] Revenu Québec thus agreed, *inter alia*, as regards formal demands for information sent to notaries under s. 39 of the *AMR* or s. 57.1 of the *AFPS*, to comply with a directive issued on May 3, 2005 by the Direction générale de la législation et des enquêtes (now the Direction générale de la législation, des enquêtes et du registraire des entreprises) (“directive”). Revenu Québec also agreed to take into account the other limits imposed by the transaction, recognizing for example that, *prima facie*, certain documents are protected by professional secrecy and cannot be the subject of a formal demand.

[65] The directive concerns the minimization of state impairments of the professional secrecy of lawyers and notaries. It states that, before issuing a formal demand, Revenu Québec must try to obtain the documents or information from various public records or by requesting them from the taxpayer, another party to a contract, a financial institution, an accountant or other third parties that have prepared the documents. If Revenu Québec determines that only a lawyer or a notary has the documents or information it is seeking, the Minister of Revenue may then ask the taxpayer for permission to obtain the documents or information from the taxpayer’s legal adviser by way of a consent in writing to release the adviser from professional secrecy. The directive further provides that Revenu Québec can consider sending a formal demand to a lawyer or a notary only if the other steps are unsuccessful and there is no other way to obtain the information or documents.

[66] The directive also states that, where Revenu Québec is of the opinion that professional secrecy does not apply to the information or documents being sought, a judgment may be obtained from the

de documents auprès d’un notaire. Elle prévoit des critères afin d’assurer la protection du secret professionnel du client et d’empêcher la divulgation de documents susceptibles de contenir de l’information couverte par le privilège des communications entre le client et le notaire.

[64] Ainsi, Revenu Québec s’est entre autres engagé, dans les cas de demandes péremptoires de renseignements adressées à un notaire aux termes de l’art. 39 de la *LMR* ou de l’art. 57.1 de la *LFPPA*, à respecter la directive du 3 mai 2005 émanant de la Direction générale de la législation et des enquêtes (maintenant la Direction générale de la législation, des enquêtes et du registraire des entreprises) (« directive »). Revenu Québec s’est aussi engagé à tenir compte des autres limites imposées par la transaction, ce qui inclut une reconnaissance *prima facie* que certains documents sont protégés par le secret professionnel et ne peuvent faire l’objet d’une demande péremptoire.

[65] La directive traite de la minimisation de l’atteinte au secret professionnel de l’avocat et du notaire par l’État. Aux termes de cette directive, avant de procéder à une demande péremptoire, Revenu Québec doit tenter d’obtenir les documents ou renseignements à partir des divers registres publics, ou en s’adressant au contribuable, à un cocontractant, à une institution financière, à un comptable, ou à d’autres tiers ayant préparé les documents. Si Revenu Québec constate que les documents ou les renseignements qu’il recherche se trouvent uniquement chez un avocat ou un notaire, le ministre du Revenu peut alors demander au contribuable l’autorisation de les obtenir de son conseiller juridique s’il consent par écrit à relever ce dernier du secret professionnel. En vertu de cette directive, Revenu Québec peut envisager de faire parvenir une demande péremptoire à l’avocat ou au notaire seulement dans l’éventualité où les autres démarches sont infructueuses et qu’il n’existe pas d’autres moyens de se procurer les renseignements ou documents.

[66] Par ailleurs, dans le cas où Revenu Québec estime que le secret professionnel n’est pas applicable aux renseignements ou documents recherchés, la directive prévoit qu’un jugement peut être

Court of Québec or the Superior Court, as provided for in the particular statute. Where the Minister of Revenue indicates that it is absolutely necessary to obtain the information for the purposes of administering the *AMR* or the *AFPS*, the judge must determine whether the Minister is entitled to have access to the information or documents in question.

[67] The transaction further provides that any formal demand issued to a notary by Revenu Québec must specify the information or documents covered by the demand. It must explain why Revenu Québec is of the opinion that the information or documents in question are not protected by professional secrecy, and it must ask the notary to find out whether the client agrees to waive professional secrecy. Finally, Revenu Québec agrees not to include any statement to the effect that a notary who fails to comply with a formal demand could face prosecution that could result in a fine or a term of imprisonment. Revenu Québec also agrees not to prosecute a notary who invokes professional secrecy in good faith.

[68] The agreement between the Chambre and the Quebec authorities is helpful to our analysis, since it shows that there are ways to minimize the risk that a requirement scheme will impair professional secrecy. In its current form, the *ITA*'s requirement scheme is problematic insofar as it is applied to a notary or a lawyer. It will be for Parliament, if it so chooses, to adopt measures specifying how the CRA can obtain information or documents from a taxpayer's legal adviser without jeopardizing professional secrecy. Currently, in our view, the impairment permitted by the requirement scheme set out in ss. 231.2(1) and 231.7 of the *ITA* is not consistent with the principle of minimization (*Maranda*, at paras. 14-20).

C. *Constitutional Defects in the Exception in Section 232(1) of the ITA*

[69] The Court of Appeal held that the accounting records exception also infringes the rights guaranteed

obtenu de la Cour du Québec ou de la Cour supérieure selon la loi visée. Dans les cas où le ministre du Revenu indique qu'il est absolument nécessaire d'obtenir cette information afin d'appliquer la *LMR* ou la *LFPPA*, le juge doit statuer sur son droit d'accès aux renseignements ou aux documents visés.

[67] La transaction prévoit de plus que toute demande péremptoire de Revenu Québec destinée à un notaire doit préciser le ou les renseignements ou documents faisant l'objet de la demande. Elle doit indiquer les motifs pour lesquels Revenu Québec est d'avis que ces renseignements ou documents ne sont pas protégés par le secret professionnel et inviter le notaire à vérifier auprès de son client s'il accepte de renoncer au secret professionnel. Enfin, Revenu Québec s'engage à n'inclure aucune mention que le notaire qui n'obtempère pas à une demande péremptoire s'expose à des poursuites pénales pouvant entraîner une amende ou une peine d'emprisonnement. Revenu Québec s'engage aussi à ne pas tenter de poursuites pénales à l'encontre d'un notaire qui, de bonne foi, invoque le secret professionnel.

[68] L'entente entre la Chambre et les autorités québécoises est utile à notre analyse, car elle met en évidence qu'il existe des façons d'atténuer le risque qu'un régime de demandes péremptoires porte atteinte au secret professionnel. Dans sa forme actuelle, le régime des demandes péremptoires de la *LIR* est problématique dans la mesure où il est appliqué à un notaire ou à un avocat. Il appartiendra au législateur fédéral, s'il le souhaite, d'adopter des mesures sur la façon par laquelle l'ARC peut obtenir des renseignements ou documents de la part d'un conseiller juridique d'un contribuable sans pour autant mettre le secret professionnel en péril. À notre avis, à l'heure actuelle, l'atteinte que permet le régime des demandes péremptoires prévu au par. 231.2(1) et à l'art. 231.7 de la *LIR* ne respecte pas le principe de minimisation (*Maranda*, par. 14-20).

C. *Les lacunes constitutionnelles de l'exception prévue au par. 232(1) de la LIR*

[69] La Cour d'appel a décidé que l'exception relative aux relevés comptables porte elle aussi atteinte

by s. 8 of the *Charter*. We agree with this conclusion, too.

[70] Even though we have concluded that the requirement scheme is contrary to s. 8 for the reasons and to the extent mentioned above, whether this exception is constitutional remains an important issue. In the companion case, *Canada (National Revenue) v. Thompson*, 2016 SCC 21, [2016] 1 S.C.R. 381, we find that the definition in s. 232(1) creates a valid exception to solicitor-client privilege on the basis of the rules of interpretation enunciated in *Blood Tribe*. Therefore, even if Parliament remedies the defects we have identified in the general requirement scheme, the application of that exception in the context of a requirement could nonetheless result in the disclosure of information that is normally “privileged” as defined by the courts. A separate analysis regarding the exception is therefore necessary in this case.

[71] No matter how it is viewed, the exception set out in the definition of “solicitor-client privilege” does not withstand constitutional scrutiny. The abrogation of professional secrecy in respect of the accounting records of lawyers in a scheme that allows such documents to be seized gives the state access to a whole range of information that would otherwise be exempt from the duty to disclose and therefore exempt from seizure. The Minister has not satisfied us that giving the state access to a range of information that is normally protected by professional secrecy is absolutely necessary to meet the *ITA*’s objectives. In the absence of absolute necessity and given that there is no possibility of judicial review to ensure that professional secrecy is protected, the accounting records exception infringes s. 8 of the *Charter* by allowing the unreasonable seizure of information found in the accounting records of notaries or lawyers.

(1) Accounting Records and Protected Information

[72] It is well established that the accounting records of notaries and lawyers are inherently capable

aux droits garantis par l’art. 8 de la *Charte*. Nous sommes également d’accord.

[70] Malgré notre conclusion que le régime des demandes péremptoires est contraire à l’art. 8 pour les raisons et dans la mesure déjà exprimées, la question de la constitutionnalité de cette exception demeure importante. Dans le pourvoi connexe *Canada (Revenu national) c. Thompson*, 2016 CSC 21, [2016] 1 R.C.S. 381, nous déterminons en effet que la définition que contient le par. 232(1) crée une exception valide au secret professionnel selon les règles d’interprétation énoncées dans *Blood Tribe*. Ainsi, même si le Parlement remédie aux lacunes du régime général de demandes péremptoires que nous identifions, l’application de cette exception dans le cadre d’une telle demande pourrait néanmoins résulter en une divulgation d’informations ou de renseignements normalement privilégiés au sens de la jurisprudence. Une analyse séparée de cette exception s’impose donc en l’espèce.

[71] Peu importe l’angle sous lequel on la considère, l’exception prévue à la définition du « privilège des communications entre client et avocat » ne résiste pas à un examen constitutionnel. La suppression du secret professionnel à l’égard du relevé comptable de l’avocat dans le contexte d’un régime qui permet la saisie de ces documents donne à l’État l’accès à une panoplie d’informations qui seraient autrement soustraites à l’obligation de divulguer, et donc insaisissables. Le Ministre ne nous convainc pas que permettre à l’État d’avoir accès à une gamme d’informations normalement protégées par le secret professionnel est absolument nécessaire pour répondre aux objectifs de la *LIR*. En l’absence d’une nécessité absolue et de tout contrôle judiciaire visant à assurer la protection du secret professionnel, l’exception relative aux relevés comptables contrevient à l’art. 8 de la *Charte* en rendant abusive la saisie d’information contenue dans les relevés comptables de notaires ou d’avocats.

(1) Relevés comptables et informations protégées

[72] Il est acquis que les relevés comptables des notaires et des avocats sont en soi susceptibles de

of containing information that is protected by professional secrecy. In *Descôteaux*, the Court quoted the following passage from John Henry Wigmore (*Evidence in Trials at Common Law* (McNaughton rev. 1961), vol. 8, § 2292): “Where legal advice of any kind is sought from a professional legal adviser in his capacity as such, the communications relating to that purpose, made in confidence by the client, are at his instance permanently protected from disclosure . . .” (pp. 872-73). In *Foster Wheeler*, the Court observed that “[i]t would be inaccurate to reduce the content of the obligation of confidentiality to opinions, advice or counsel given by lawyers to their clients” (para. 38). In *Maranda*, noting the importance of the information that can be extracted from particulars as seemingly neutral as the amount of the fees paid by a client, the Court concluded that “the fact consisting of the amount of the fees must be regarded, in itself, as information that is . . . protected” (para. 33). The Court thus acknowledged that, even where accounting information includes no description of work, it may in itself, if disclosed, reveal confidential and privileged information.

[73] Whether a document or the information it contains is privileged depends not on the type of document it is but, rather, on its content and on what it might reveal about the relationship and communications between a client and his or her notary or lawyer. If lawyers’ fees can reveal privileged information, it is difficult to see why this could not also be the case for accounting records. Such records will not always contain privileged information, of course, but the fact remains that they may contain some, so their disclosure could involve a breach of professional secrecy. This is sufficient for the purposes of our analysis.

[74] From this perspective, it is important to note that clients’ names may appear in accounting records that contain information about amounts received by and owed to a notary or a lawyer. In some cases, those names may be privileged, since the fact that a person has consulted a notary or a lawyer may reveal other confidential information

contenir des informations protégées par le secret professionnel. Citant John Henry Wigmore (*Evidence in Trials at Common Law* (McNaughton rev. 1961), vol. 8, § 2292), la Cour écrit dans *Descôteaux* que « [l]es communications faites par le client qui consulte un conseiller juridique ès qualités, voulues confidentielles par le client, et qui ont pour fin d’obtenir un avis juridique font l’objet à son instance d’une protection permanente contre toute divulgation » (p. 872-873). Dans *Foster Wheeler*, la Cour souligne qu’« il serait inexact de tenter de réduire le contenu de l’obligation de confidentialité à celui de l’opinion, de l’avis ou du conseil donné par l’avocat à son client » (par. 38). Dans *Maranda*, notant l’importance des renseignements qui peuvent être tirés d’informations apparemment aussi neutres que le montant des honoraires versés par un client, la Cour conclut que « le fait même du montant des honoraires doit être considéré comme un élément d’information protégé » (par. 33). La Cour reconnaît ainsi que, même lorsqu’une information de nature comptable ne comporte aucune description de tâche, sa divulgation peut à elle seule révéler de l’information confidentielle et privilégiée.

[73] La nature privilégiée d’un document ou de l’information qu’il contient ne dépend pas de la catégorie à laquelle le document appartient, mais plutôt de son contenu et de ce qu’il peut révéler sur la relation et les communications entre un client et son notaire ou avocat. Si les honoraires d’avocats peuvent révéler de l’information privilégiée, nous voyons mal pourquoi ce ne pourrait être le cas avec les relevés comptables. Certes, un relevé comptable ne contiendra pas toujours de l’information privilégiée. Il n’en demeure pas moins qu’il est susceptible d’en contenir, de sorte que la divulgation d’un tel relevé peut comporter une violation du secret professionnel. Cela suffit pour les fins de notre analyse.

[74] De ce point de vue, il importe de rappeler que les relevés comptables qui contiennent de l’information relative aux sommes reçues par un notaire ou un avocat et celles qui lui sont dues risquent de contenir le nom de clients. Dans certains cas, les noms des clients peuvent être privilégiés, car le fait qu’une personne ait consulté un notaire ou un

about the person's personal life or legal problems (*Lavallee*, at para. 28; G. Geddes, "The Fragile Privilege: Establishing and Safeguarding Solicitor-Client Privilege" (1999), 47 *Can. Tax J.* 799, at pp. 805-6; Lederman, Bryant and Fuerst, at p. 939). Accounting records may also include a description of the mandate the notary or lawyer was given and for which a statement of account was submitted to the client. In other cases, the notary or lawyer may include numerous particulars about the work he or she performed, including the topic of the consultation with the client. Finally, a legal adviser might keep his or her books of account and other accounting records related to the statements of account sent to clients and the amounts owed by clients in such a way as to reveal certain aspects of the litigation strategy that was adopted in a given case.

[75] This being the case, the outright exclusion of the accounting records of notaries and lawyers from the protection of professional secrecy as set out in the definition of "solicitor-client privilege" in s. 232(1) of the *ITA* causes a problem. Although the definition expressly provides that an accounting record includes "any supporting voucher or cheque", the expression "accounting record of a lawyer" is not defined in the *ITA*. Section 230(2.1) of the *ITA* does require lawyers to keep records and books of account, but it does not specify what information those records must contain. This lack of precision creates a real risk that a wide variety of documents, some of which may contain information protected by professional secrecy, will be disclosed in response to a requirement. The expression "accounting record of a lawyer" is open to multiple interpretations. Some of these interpretations could lead a court to conclude that such records cannot be considered to contain any privileged information, while others could lead to the opposite conclusion (*Organic Research Inc. v. Minister of National Revenue* (1990), 111 A.R. 336 (Q.B.)).

[76] Moreover, this lack of precision of the expression "accounting record of a lawyer" in terms of the documents practitioners must keep, the format they must be kept in and the level of detail they must contain creates a risk that different legal advisers will

avocat peut révéler d'autres informations confidentielles sur sa vie personnelle ou ses problèmes juridiques (*Lavallee*, par. 28; G. Geddes, « The Fragile Privilege : Establishing and Safeguarding Solicitor-Client Privilege » (1999), 47 *Rev. fisc. can.* 799, p. 805-806; Lederman, Bryant et Fuerst, p. 939). Les relevés comptables peuvent en outre contenir des descriptions du mandat reçu et pour lequel un état de compte a été remis au client. Dans d'autres cas, le notaire ou l'avocat peut inclure de nombreux détails relatifs au travail accompli, dont le sujet de la consultation avec le client. Enfin, la simple façon dont le conseiller juridique tient ses livres et registres comptables à l'égard des états de compte envoyés à ses clients et des sommes dues par ces derniers pourrait divulguer certains aspects de la stratégie adoptée dans le cadre d'un litige.

[75] Cela étant, l'exclusion pure et simple des relevés comptables d'un notaire ou d'un avocat de la protection du secret professionnel dans la définition du privilège des communications entre client et avocat énoncée au par. 232(1) de la *LIR* pose problème. Bien qu'il soit précisé qu'un relevé comptable inclut explicitement « toute pièce justificative ou tout chèque », l'expression « relevé comptable d'un avocat » n'est pas définie dans la *LIR*. Le paragraphe 230(2.1) de la *LIR* exige bien que les avocats tiennent des registres et livres de comptes, mais il ne précise pas quelles informations doivent se trouver dans ces registres. Ce manque de précision crée un risque réel qu'une large variété de documents, incluant certains contenant de l'information couverte par le secret professionnel, soit divulguée dans le cadre d'une demande péremptoire. L'expression « relevé comptable d'un avocat » se prête à de multiples interprétations. Certaines peuvent mener un tribunal à conclure qu'aucune information privilégiée ne peut être considérée comme figurant dans ces relevés; d'autres peuvent mener à la conclusion contraire (*Organic Research Inc. c. Minister of National Revenue* (1990), 111 A.R. 336 (B.R.)).

[76] De plus, ce manque de précision de l'expression « relevé comptable d'un avocat » quant aux documents devant être tenus par le professionnel, au format dans lequel ils doivent être tenus, et au niveau de détails qu'ils doivent atteindre, soulève un

include different information in their accounting records. The risk that a client's privileged information might be exposed as a result of the exception may therefore vary greatly.

(2) Constitutional Analysis

[77] In *Pritchard v. Ontario (Human Rights Commission)*, 2004 SCC 31, [2004] 1 S.C.R. 809, the Court noted that “whether solicitor-client privilege can be violated by the express intention of the legislature is a controversial matter” (para. 34). In this appeal, we are not being asked to answer this question for all cases in which a legislature expresses a clear and unequivocal intention to abrogate professional secrecy in respect of a class of documents or information. The question in the case at bar is limited to whether an abrogation of that privilege that has the effect of permitting the seizure of documents that would otherwise be protected by professional secrecy constitutes an infringement of the right to be secure against unreasonable seizure guaranteed by s. 8.

[78] In our view, for the exception at issue in this case, the answer must be yes. The exception is broad and undefined, as it permits the seizure of any accounting record of a notary or a lawyer. As a result of s. 231.7 of the *ITA*, the effect of the exception is stark. Once a court finds that a document is an accounting record, it must order that the document be disclosed regardless of whether it would be considered privileged in the absence of the exception. In other words, for all practical purposes, the exception removes from the court's jurisdiction the determination of whether accounting records in respect of which a requirement has been issued are privileged.

[79] At the hearing in this Court, the AGC and the CRA, no doubt aware of this problem, argued for the first time that judges nonetheless have some “residual discretion” in such cases. They argued that a judge considering a ministerial application for disclosure can exercise this “discretion” to exclude privileged documents from the seizure of accounting records of a notary or a lawyer. We reject this argument. It conflicts with the actual wording of the accounting

risque que différents conseillers juridiques incluent différentes informations dans leurs relevés comptables. Le degré de risque auquel l'information privilégiée d'un client peut être exposée en raison de l'exception peut donc varier énormément.

(2) Analyse constitutionnelle

[77] Dans *Pritchard c. Ontario (Commission des droits de la personne)*, 2004 CSC 31, [2004] 1 R.C.S. 809, la Cour souligne que « [l]a question de savoir si [. . .] le législateur peut écarter expressément le privilège avocat-client est matière à controverse » (par. 34). La présente affaire ne nous invite pas à répondre à cette question pour tous les cas où un législateur démontre une intention claire et non équivoque de supprimer le secret professionnel pour une catégorie de documents ou d'informations. La question qui se pose ici se limite à déterminer si une suppression de ce privilège qui a pour effet de permettre la saisie de documents autrement couverts par le secret professionnel constitue une atteinte au droit à la protection contre les saisies abusives garanti par l'art. 8.

[78] À notre avis, pour l'exception dont il s'agit, la réponse doit être affirmative. Cette exception est large et non définie, permettant la saisie de tout relevé comptable d'un notaire ou d'un avocat. Compte tenu de l'art. 231.7 de la *LIR*, l'effet de l'exception est brutal. Dès qu'un tribunal constate qu'un document est un relevé comptable, il doit en ordonner la divulgation, et ce, peu importe que ce document aurait été jugé privilégié en l'absence de l'exception. En d'autres termes, l'exception fait en sorte que le contrôle judiciaire du caractère privilégié des relevés comptables visés par une demande péremptoire est à toutes fins pratiques éliminé.

[79] À l'audience devant nous, sans doute conscients de ce problème, le PGC et l'ARC ont soulevé pour la première fois l'argument voulant que le juge dispose néanmoins d'une « discrétion résiduelle » dans un tel cas. Cette « discrétion » permettrait au juge qui considère une demande ministérielle de divulgation de retirer de la saisie des relevés comptables d'un notaire ou d'un avocat des documents qui seraient privilégiés. Nous rejetons cet argument. Il

records exception and with the meaning of s. 231.7. Neither of those provisions mentions such a “residual discretion”. The definition of “solicitor-client privilege” in s. 232(1) results, rather, in a complete abrogation of professional secrecy in respect of one class of documents, namely the accounting records of notaries and lawyers.

[80] To determine whether an abrogation of professional secrecy in the context of a seizure is constitutional, a court must consider what characterizes professional secrecy as a substantive right. More specifically, the third factor of the substantive rule from *Descôteaux* is of decisive importance in such a case. According to Lamer J., when a law authorizes someone to do something that might interfere with the right to confidentiality that results from professional secrecy, “the decision to do so and the choice of means of exercising that authority should be determined with a view to not interfering with it except to the extent absolutely necessary in order to achieve the ends sought by the enabling legislation” (p. 875 (emphasis added)).

[81] Thus, a legislative provision cannot, by abrogating professional secrecy, authorize the state to gain access to information that is normally protected, where the abrogation is not absolutely necessary to achieve the purposes of the legislation. If the provision does so, the seizure will be unreasonable and contrary to s. 8 of the *Charter*. This rule prevents the state from giving itself, with a clear intention to create a statutory exception to professional secrecy, the authority to gain untrammelled access to documents that are normally privileged even though the state’s operations are facilitated only minimally by access to the information.

[82] This is consistent with the emphasis frequently placed by the Court on ensuring that professional secrecy always remains as close to absolute as possible (*McClure*, at para. 35). Limits on professional secrecy must take into account the duty recognized by the Court to minimize impairments (*Maranda*, at para. 14; *Goodis*, at para. 24). This Court’s decisions have narrowly circumscribed the

se heurte au libellé même de l’exception relative aux relevés comptables, ainsi qu’au sens de l’art. 231.7. Ni l’une ni l’autre de ces dispositions ne fait état de l’existence d’une telle « discrétion résiduelle ». La définition de « privilège des communications entre client et avocat » donnée par le par. 232(1) conduit plutôt à une suppression totale du secret professionnel pour une catégorie de documents, soit celle des relevés comptables des notaires et des avocats.

[80] L’analyse de la validité constitutionnelle d’une suppression du secret professionnel dans le cadre d’une saisie doit tenir compte de ce qui le caractérise en tant que droit substantiel. Plus particulièrement, le troisième facteur de la règle de fond formulée dans *Descôteaux* a une importance décisive dans un tel cas. Selon ce que le juge Lamer indique, lorsqu’une loi permet de faire quelque chose qui risque de porter atteinte au droit à la confidentialité qui découle du secret professionnel, « la décision de le faire et le choix des modalités d’exercice de ce pouvoir doivent être déterminés en regard d’un souci de n’y porter atteinte que dans la mesure absolument nécessaire à la réalisation des fins recherchées par la loi habilitante » (p. 875 (nous soulignons)).

[81] Partant, une disposition législative ne peut permettre à l’État d’avoir accès à une information normalement protégée en supprimant le secret professionnel au-delà de la mesure dans laquelle la suppression est absolument nécessaire pour atteindre les objectifs de la loi. Dans le cas contraire, la saisie effectuée est abusive et viole l’art. 8 de la *Charte*. Cette règle évite que l’État s’autorise impunément d’une intention claire de créer par voie législative une exception au secret professionnel pour avoir accès à des documents normalement privilégiés alors que l’accès aux informations ne facilite les opérations de l’État que de façon minimale.

[82] Cela s’inscrit dans le sens de l’accent fréquemment mis par la Cour sur l’importance d’assurer que le secret professionnel demeure toujours aussi absolu que possible (*McClure*, par. 35). Les restrictions au secret professionnel doivent tenir compte de l’obligation de minimisation des atteintes reconnue par la Cour (*Maranda*, par. 14; *Goodis*, par. 24). La jurisprudence de la Cour circonscrit

situations in which and the reasons for which professional secrecy may be set aside without the client's consent. In every case, professional secrecy will be set aside only if the court is of the view that it is absolutely necessary to do so, and only for a very specific purpose. Even then, the exceptions must be precisely defined.

[83] For example, in legal proceedings, where professional secrecy prevents an accused from making full answer and defence, it can be set aside only if the innocence of the accused is at stake (*R. v. Dunbar* (1982), 68 C.C.C. (2d) 13 (Ont. C.A.), at pp. 43-45; *A. (L.L.) v. B. (A.)*, [1995] 4 S.C.R. 536, at para. 69; *R. v. Seaboyer*, [1991] 2 S.C.R. 577, at p. 607; *Brown*). Likewise, where concerns about the health and well-being of individuals make it necessary to infringe professional secrecy, “the interference must be no greater than is essential to the maintenance of security” (*Solosky*, at p. 840). In *Smith*, the Court upheld the requirement that privileged documents be disclosed only on the basis of a clear, serious and imminent danger (para. 84). Major J., dissenting on another point, agreed that a more permissive standard that authorizes “completely lifting the privilege and allowing [the client’s] confidential communications to his legal advisor to be used against him in the most detrimental ways will not promote public safety, only silence” (para. 23). Any other conclusion would undermine the main rationale for professional secrecy: the need to maintain a legal system that ensures that individuals have access to specialists who will represent their interests and with whom they can be completely honest about their legal problems and needs.

[84] The potential scope of the expression “accounting record of a lawyer” is therefore problematic from the standpoint of the absolute necessity test. The exception set out in the definition of “solicitor-client privilege” in s. 232(1) of the *ITA* does not distinguish the many forms that information in an accounting record can take. For now, all information in an accounting record is to be disclosed in response to a requirement regardless of the form or the content of the record. The information may

étroitement les situations dans lesquelles et les raisons pour lesquelles le secret professionnel peut être levé sans le consentement du client concerné. Dans chaque cas, le secret professionnel n’est levé que lorsque les tribunaux sont d’avis qu’il est absolument nécessaire de le faire, et ce, dans un but très spécifique. Même là, les exceptions doivent être circonscrites avec précision.

[83] Ainsi, dans des procédures judiciaires, si le secret professionnel empêche un accusé de présenter une défense pleine et entière, il ne peut être levé que si son innocence est en jeu (*R. c. Dunbar* (1982), 68 C.C.C. (2d) 13 (C.A. Ont.), p. 43-45; *A. (L.L.) c. B. (A.)*, [1995] 4 R.C.S. 536, par. 69; *R. c. Seaboyer*, [1991] 2 R.C.S. 577, p. 607; *Brown*). De même, lorsqu’une crainte pour la santé et le bien-être des citoyens rend nécessaire la violation du secret professionnel, « l’intervention ne doit pas aller au-delà de ce qui est essentiel au maintien de la sécurité » (*Solosky*, p. 840). Dans *Smith*, la Cour maintient l’exigence que la divulgation de documents privilégiés ne puisse être motivée que par un danger clair, grave et imminent (par. 84). Dissident sur un autre point, le juge Major a convenu qu’une norme plus laxiste qui permettrait « la suppression complète du privilège et la possibilité d’utiliser contre [le client] de la manière la plus préjudiciable qui soit les conversations confidentielles qu’il a eues avec son conseiller juridique ne favoriseront pas la sécurité publique, seulement le silence » (par. 23). Conclure autrement irait à l’encontre de la raison d’être principale du secret professionnel : le besoin de maintenir un système de droit qui assure aux individus l’accès à des spécialistes qui représentent leurs intérêts et avec lesquels ils peuvent être complètement honnêtes à l’égard de leurs problèmes et besoins juridiques.

[84] L’étendue potentielle de l’expression « relevé comptable d’un avocat » est en ce sens problématique du point de vue du critère de la nécessité absolue. L’exception à la définition du « privilège des communications entre client et avocat » au par. 232(1) de la *LIR* ne fait aucune distinction entre les multiples formes que peut prendre l’information figurant dans un relevé comptable. Pour le moment, toute l’information figurant dans un relevé comptable est sujette à divulgation en vertu d’une

therefore have nothing to do with the Minister's power of audit and collection, and the Minister may not need it in order to achieve his or her objective under the *ITA*. In fact, nothing in the arguments of the AGC and the CRA suggests why, to achieve the purposes of the *ITA*, it would be absolutely necessary to set aside professional secrecy for such a wide range of documents rather than, for example, doing so only in respect of the amounts paid and owed by clients.

[85] It is true that in the companion case, *Thompson*, the Minister argues that, when a requirement is sent to a lawyer whose own tax liability is the subject of an assessment, access to clients' names may be necessary in order for the amounts owed by the lawyer to be collected and for the Minister to fulfil the Minister's duties under the *ITA*. Nevertheless, we note that, in the absence of a definition of "accounting record of a lawyer" in the *ITA*, it is impossible to distinguish an accounting record that contains only a client's name and the amount the client owes the lawyer from one that contains much more information about the nature of the activities a lawyer has engaged in for a client under a mandate for professional services. When the Minister requests access to a lawyer's accounting records by means of a requirement, all such records must be disclosed, even if they contain information that will not help the CRA collect the amounts it is owed.

[86] In closing, we would add that a conclusion that the exception is valid could have unfortunate consequences that transcend this appeal. The *ITA* sets only a vague limit on what the CRA can do in requesting access to information by means of a requirement: the information must be necessary "for any purpose related to the administration or enforcement of this Act" (s. 231.2(1)). There appear to be no restrictions on sharing the information with government agencies and other public players as long as the CRA does so for a purpose related to the administration or enforcement of the *ITA*.

demande péremptoire, peu importe la forme et la teneur de ce relevé. Cette information peut donc ne concerner en rien le pouvoir de vérification et de recouvrement du Ministre, ni être nécessaire pour lui permettre d'atteindre l'objectif qu'il poursuit en vertu de la *LIR*. En fait, rien dans les arguments du PGC et de l'ARC ne suggère en quoi, pour atteindre les objectifs de la *LIR*, il serait absolument nécessaire de lever le secret professionnel à l'égard d'une gamme aussi vaste de documents, plutôt que de la limiter, par exemple, aux seuls montants payés et dus par les clients.

[85] Il est vrai que dans le pourvoi connexe *Thompson*, le Ministre soutient que, pour l'envoi d'une demande péremptoire à un avocat visé par une cotisation, l'accès aux noms de clients peut être nécessaire pour le recouvrement des sommes dues par cet avocat et pour le respect par le Ministre de ses obligations en vertu de la *LIR*. Néanmoins, nous constatons que, en l'absence d'une définition de « relevé comptable d'un avocat » dans la *LIR*, il est impossible de distinguer le relevé comptable qui ne contient que le nom d'un client et la somme qu'il doit à son avocat, de celui qui contient beaucoup plus d'informations sur la nature des activités qu'un avocat accomplit pour un client dans le cadre d'un mandat pour services professionnels. Lorsque le Ministre demande accès aux relevés comptables d'un avocat dans le cadre d'une demande péremptoire, ils doivent tous être divulgués, même s'ils contiennent de l'information qui n'aidera pas l'ARC à recouvrer les sommes dues.

[86] Nous ajoutons en terminant que la reconnaissance de la validité de l'exception pourrait avoir des conséquences fâcheuses qui dépassent le cadre du présent appel. La *LIR* ne prévoit en effet qu'une vague limite à la manière par laquelle l'ARC peut demander d'avoir accès à de l'information au moyen d'une demande péremptoire : l'information doit être nécessaire « pour l'application ou l'exécution de la présente loi » (par. 231.2(1)). Il ne semble pas y avoir de restrictions à l'égard des agences gouvernementales et autres acteurs publics avec lesquels l'ARC peut partager l'information, pourvu que cette dernière le fasse pour l'application ou l'exécution de la *LIR*.

[87] As a result, there is a real risk that, even if an audit or a collection action under the *ITA* does not directly target clients, information that the CRA obtains about them could be used against them in other circumstances. Within the CRA, for example, information disclosed in response to a requirement could be used to start investigations concerning clients' income tax returns. In our view, it would be unacceptable to allow the state to make use of an administrative procedure in order to obtain information that would otherwise be protected by professional secrecy, and then allow it to use that information for other purposes simply because Parliament excluded a lawyer's accounting records from the definition of "solicitor-client privilege".

D. Section 1 Analysis

[88] Section 1 of the *Charter* "guarantees the rights and freedoms set out in [the *Charter*]". It provides that this guarantee is "subject only to such reasonable limits prescribed by law as can be demonstrably justified in a free and democratic society".

[89] In order to justify the infringement of rights guaranteed by s. 8 of the *Charter*, the appellants must show that the impugned provisions of the *ITA* have a pressing and substantial objective and that the means chosen are proportional to that objective. A law is proportionate if (1) the means adopted are rationally connected to the objective; (2) it is minimally impairing of the rights in question; and (3) there is proportionality between the deleterious and salutary effects of the law (*Carter v. Canada (Attorney General)*, 2015 SCC 5, [2015] 1 S.C.R. 331, at para. 94). In *Lavallee*, the Court wrote that "if, as here, the violation of s. 8 is found to consist of an unjustifiable impairment of the privacy interest protected by that section, everything else aside, it is difficult to conceive that the infringement could survive the minimal impairment part of the *Oakes* test" (para. 46).

[87] En conséquence, il y a un risque réel que même si des clients eux-mêmes ne font pas l'objet d'une vérification fiscale ou d'une procédure de recouvrement en application de la *LIR*, l'information obtenue par l'ARC à leur égard puisse être utilisée contre eux dans d'autres circonstances. Au sein de l'ARC, l'information divulguée dans le cadre d'une demande péremptoire peut ainsi être utilisée afin de commencer des enquêtes relatives aux déclarations d'impôts des clients. Il serait inacceptable à notre avis de permettre à l'État d'obtenir, dans une procédure administrative, des informations autrement protégées par le secret professionnel et d'être libre par la suite d'utiliser cette information pour d'autres fins du seul fait que le Parlement a exclu les relevés comptables d'un avocat de la définition du « privilège des communications entre client et avocat ».

D. L'analyse sous l'article premier

[88] L'article premier de la *Charte* « garantit les droits et libertés qui [. . .] sont énoncés [dans la *Charte*] ». L'article prévoit que ces droits « ne peuvent être restreints que par une règle de droit, dans des limites qui soient raisonnables et dont la justification puisse se démontrer dans le cadre d'une société libre et démocratique ».

[89] Pour justifier une atteinte aux droits que reconnaît l'art. 8 de la *Charte*, les appelants doivent démontrer que l'objet des dispositions contestées de la *LIR* est urgent et réel et que les moyens choisis sont proportionnels à cet objet. Une loi est proportionnée à son objet si (1) les moyens adoptés sont rationnellement liés à cet objet; (2) elle porte atteinte de façon minimale aux droits en question; et (3) il y a proportionnalité entre les effets préjudiciables et les effets bénéfiques de la loi (*Carter c. Canada (Procureur général)*, 2015 CSC 5, [2015] 1 R.C.S. 331, par. 94). Dans *Lavallee*, la Cour écrit que « si, comme en l'espèce, la violation de l'art. 8 est jugée constituer une atteinte injustifiable au droit à la vie privée protégé par cette disposition, toute autre chose à part, il est difficile de concevoir que cette violation puisse résister au volet de l'atteinte minimale du critère de l'arrêt *Oakes* » (par. 46).

[90] In the instant case, it is clear that the *ITA* has a pressing and substantial objective, namely the collection of taxes. Moreover, there is a logical and direct connection between the collection of taxes and the requirement scheme. Requirements enable the CRA to obtain information about taxpayers so that it can ensure that the information they have provided it is accurate.

[91] However, the requirement scheme in relation to notaries and lawyers fails at the minimal impairment stage of the justification analysis. For the reasons given above, the statutory provisions in question — ss. 231.2(1) and 231.7 and the accounting records exception set out in s. 232(1) of the *ITA* — do not minimally impair the right to professional secrecy. As a result, they cannot be saved under s. 1.

VI. Remedy and Conclusion

[92] We conclude that the requirement scheme in the *ITA* infringes s. 8 of the *Charter* and must be declared to be unconstitutional insofar as it applies to notaries and lawyers in Quebec. The appropriate remedy in this case will be to “read down” the statutory provisions at issue, as the Court did in *FLS*, so as to exclude notaries and lawyers from the scope of their operation (para. 63). Since the Court has already found that the requirement scheme is generally constitutional insofar as requirements are sent to taxpayers (*McKinlay Transport*), it is neither necessary nor appropriate to find that the entire scheme is invalid. We consider it more appropriate simply to prohibit its being applied to notaries and lawyers in their capacity as legal advisers.

[93] We would therefore declare s. 231.2(1) of the *ITA*, which authorizes the Minister to send requirements, and s. 231.7 of the *ITA*, which authorizes the Minister to apply to a court to follow up on a requirement, to be unconstitutional, and inapplicable to notaries and lawyers in their capacity as legal advisers.

[90] En l’espèce, il est certain que la *LIR* a un objectif urgent et réel, soit le recouvrement des impôts. Par ailleurs, il existe un lien logique et direct entre ce recouvrement et le régime des demandes péremptoires. En effet, ces dernières permettent à l’ARC d’obtenir des informations relatives aux contribuables afin de s’assurer de l’exactitude des données fournies par ceux-ci aux autorités fiscales.

[91] Néanmoins, au stade de l’atteinte minimale, la justification du régime des demandes péremptoires en ce qui concerne les notaires et les avocats échoue. Pour les raisons déjà indiquées, les dispositions législatives concernées, que ce soit le par. 231.2(1), l’art. 231.7 ou l’exception relative aux relevés comptables du par. 232(1) de la *LIR*, ne constituent pas une atteinte minimale au secret professionnel. Elles ne peuvent par conséquent être sauvegardées par application de l’article premier.

VI. Réparation et conclusion

[92] Nous concluons que le régime des demandes péremptoires de la *LIR* contrevient à l’art. 8 de la *Charte* et doit être déclaré inconstitutionnel dans la mesure où il s’applique aux notaires et aux avocats du Québec. Comme la Cour l’a fait dans *FOPJ*, la réparation convenable en l’espèce consiste en l’adoption d’« une interprétation atténuée » des dispositions législatives en cause pour exclure les notaires et les avocats de leur champ d’application (par. 63). Puisque la Cour a déjà reconnu le régime des demandes péremptoires comme étant, en règle générale, constitutionnel dans la mesure où les demandes sont envoyées aux contribuables (*McKinlay Transport*), il n’est ni nécessaire ni opportun d’invalider le régime dans son entièreté. Nous estimons plus approprié de simplement en interdire l’application aux notaires et aux avocats en leur qualité de conseillers juridiques.

[93] Il y a donc lieu de déclarer le par. 231.2(1) de la *LIR*, qui autorise le Ministre à envoyer des demandes péremptoires, et l’art. 231.7 de la *LIR*, qui l’autorise à s’adresser aux tribunaux pour y donner suite, inconstitutionnels et inapplicables aux notaires et aux avocats en leur qualité de conseillers juridiques.

[94] On the other hand, the exception for a lawyer's accounting records set out in the definition of "solicitor-client privilege" in s. 232(1) of the *ITA* is unconstitutional and invalid. The manner in which it limits the scope of professional secrecy is not absolutely necessary to achieve the purposes of the *ITA*, which means that the exception is contrary to s. 8 of the *Charter*.

[95] Finally, in our view, it is not appropriate to establish a list of documents that are *prima facie* protected by professional secrecy. Whether a document is protected by professional secrecy depends not on the type of document it is but, rather, on its content and on what it might reveal about the relationship of and communications between a client and his or her legal adviser.

[96] The appeal is therefore dismissed with costs. The constitutional questions set out in para. 24 of our reasons are answered as follows:

1. No answer is required.
2. No answer is required.
3. Yes, but in the case of the definition of "solicitor-client privilege" in s. 232(1) of the *ITA*, solely as regards the exception for a lawyer's accounting records.
4. No.

APPENDIX

Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.)

Requirement to provide documents or information

231.2 (1) Notwithstanding any other provision of this Act, the Minister may, subject to subsection (2), for any purpose related to the administration or enforcement of this Act (including the collection of any amount payable under this Act by any person), of a listed international

[94] Par ailleurs, l'exception relative aux relevés comptables d'un avocat prévue à la définition du « privilège des communications entre client et avocat » qui figure au par. 232(1) de la *LIR* est inconstitutionnelle et invalide. La manière dont elle restreint la portée du secret professionnel n'est pas absolument nécessaire pour atteindre les objectifs de la *LIR*, ce qui rend cette exception contraire à l'art. 8 de la *Charte*.

[95] Enfin, nous sommes d'avis qu'il n'est pas à propos d'établir une liste de documents bénéficiant *prima facie* de la protection du secret professionnel. Déterminer qu'un document bénéficie ou non de la protection du secret professionnel ne dépend pas de la catégorie à laquelle il appartient, mais plutôt de son contenu et de ce qu'il est susceptible de révéler sur la relation et les communications entre un client et son conseiller juridique.

[96] Par conséquent, l'appel est rejeté avec dépens. Les réponses aux questions constitutionnelles énoncées au par. 24 de nos motifs sont les suivantes :

1. Aucune réponse n'est requise.
2. Aucune réponse n'est requise.
3. Oui, mais en ce qui concerne la définition de « privilège des communications entre client et avocat » énoncée au par. 232(1) de la *LIR*, uniquement au regard de l'exception relative au relevé comptable d'un avocat.
4. Non.

ANNEXE

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, c. 1 (5^e suppl.)

Production de documents ou fourniture de renseignements

231.2 (1) Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, sous réserve du paragraphe (2) et, pour l'application ou l'exécution de la présente loi (y compris la perception d'un montant payable par une personne en vertu de la présente loi), d'un accord international désigné

agreement or, for greater certainty, of a tax treaty with another country, by notice served personally or by registered or certified mail, require that any person provide, within such reasonable time as is stipulated in the notice,

- (a) any information or additional information, including a return of income or a supplementary return; or
- (b) any document.

Unnamed persons

(2) The Minister shall not impose on any person (in this section referred to as a “third party”) a requirement under subsection 231.2(1) to provide information or any document relating to one or more unnamed persons unless the Minister first obtains the authorization of a judge under subsection 231.2(3).

Judicial authorization

(3) A judge of the Federal Court may, on application by the Minister and subject to any conditions that the judge considers appropriate, authorize the Minister to impose on a third party a requirement under subsection (1) relating to an unnamed person or more than one unnamed person (in this section referred to as the “group”) if the judge is satisfied by information on oath that

- (a) the person or group is ascertainable; and
 - (b) the requirement is made to verify compliance by the person or persons in the group with any duty or obligation under this Act.
- (c) and (d) [Repealed, 1996, c. 21, s. 58(1)]

(4) to (6) [Repealed, 2013, c. 33, s. 21]

Compliance order

231.7 (1) On summary application by the Minister, a judge may, notwithstanding subsection 238(2), order a person to provide any access, assistance, information or document sought by the Minister under section 231.1 or 231.2 if the judge is satisfied that

- (a) the person was required under section 231.1 or 231.2 to provide the access, assistance, information or document and did not do so; and

ou d’un traité fiscal conclu avec un autre pays, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, exiger d’une personne, dans le délai raisonnable que précise l’avis :

- a) qu’elle fournisse tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire, y compris une déclaration de revenu ou une déclaration supplémentaire;
- b) qu’elle produise des documents.

Personnes non désignées nommément

(2) Le ministre ne peut exiger de quiconque — appelé « tiers » au présent article — la fourniture de renseignements ou production de documents prévue au paragraphe (1) concernant une ou plusieurs personnes non désignées nommément, sans y être au préalable autorisé par un juge en vertu du paragraphe (3).

Autorisation judiciaire

(3) Sur requête du ministre, un juge de la Cour fédérale peut, aux conditions qu’il estime indiquées, autoriser le ministre à exiger d’un tiers la fourniture de renseignements ou la production de documents prévues au paragraphe (1) concernant une personne non désignée nommément ou plus d’une personne non désignée nommément — appelée « groupe » au présent article —, s’il est convaincu, sur dénonciation sous serment, de ce qui suit :

- a) cette personne ou ce groupe est identifiable;
 - b) la fourniture ou la production est exigée pour vérifier si cette personne ou les personnes de ce groupe ont respecté quelque devoir ou obligation prévu par la présente loi;
- c) et d) [Abrogés, 1996, c. 21, art. 58(1)]

(4) à (6) [Abrogés, 2013, c. 33, art. 21]

Ordonnance

231.7 (1) Sur demande sommaire du ministre, un juge peut, malgré le paragraphe 238(2), ordonner à une personne de fournir l’accès, l’aide, les renseignements ou les documents que le ministre cherche à obtenir en vertu des articles 231.1 ou 231.2 s’il est convaincu de ce qui suit :

- a) la personne n’a pas fourni l’accès, l’aide, les renseignements ou les documents bien qu’elle en soit tenue par les articles 231.1 ou 231.2;

(b) in the case of information or a document, the information or document is not protected from disclosure by solicitor-client privilege (within the meaning of subsection 232(1)).

Notice required

(2) An application under subsection (1) must not be heard before the end of five clear days from the day the notice of application is served on the person against whom the order is sought.

Judge may impose conditions

(3) A judge making an order under subsection (1) may impose any conditions in respect of the order that the judge considers appropriate.

Contempt of court

(4) If a person fails or refuses to comply with an order, a judge may find the person in contempt of court and the person is subject to the processes and the punishments of the court to which the judge is appointed.

Appeal

(5) An order by a judge under subsection (1) may be appealed to a court having appellate jurisdiction over decisions of the court to which the judge is appointed. An appeal does not suspend the execution of the order unless it is so ordered by a judge of the court to which the appeal is made.

Definitions

232 (1) In this section,

custodian means a person in whose custody a package is placed pursuant to subsection 232(3);

judge means a judge of a superior court having jurisdiction in the province where the matter arises or a judge of the Federal Court;

lawyer means, in the province of Quebec, an advocate or notary and, in any other province, a barrister or solicitor;

officer means a person acting under the authority conferred by or under sections 231.1 to 231.5;

solicitor-client privilege means the right, if any, that a person has in a superior court in the province where the matter arises to refuse to disclose an oral or documentary

b) s'agissant de renseignements ou de documents, le privilège des communications entre client et avocat, au sens du paragraphe 232(1), ne peut être invoqué à leur égard.

Avis

(2) La demande n'est entendue qu'une fois écoulés cinq jours francs après signification d'un avis de la demande à la personne à l'égard de laquelle l'ordonnance est demandée.

Conditions

(3) Le juge peut imposer, à l'égard de l'ordonnance, les conditions qu'il estime indiquées.

Outrage

(4) Quiconque refuse ou fait défaut de se conformer à une ordonnance peut être reconnu coupable d'outrage au tribunal; il est alors sujet aux procédures et sanctions du tribunal l'ayant ainsi reconnu coupable.

Appel

(5) L'ordonnance visée au paragraphe (1) est susceptible d'appel devant le tribunal ayant compétence pour entendre les appels des décisions du tribunal ayant rendu l'ordonnance. Toutefois, l'appel n'a pas pour effet de suspendre l'exécution de l'ordonnance, sauf ordonnance contraire d'un juge du tribunal saisi de l'appel.

Définitions

232 (1) Les définitions qui suivent s'appliquent au présent article.

avocat Dans la province de Québec, un avocat ou notaire et, dans toute autre province, un barrister ou un solicitor.

fonctionnaire Personne qui exerce les pouvoirs conférés par les articles 231.1 à 231.5.

gardien Personne à la garde de qui un colis est confié conformément au paragraphe (3).

juge Juge d'une cour supérieure compétente de la province où l'affaire prend naissance ou juge de la Cour fédérale.

privilège des communications entre client et avocat Droit qu'une personne peut posséder, devant une cour

communication on the ground that the communication is one passing between the person and the person's lawyer in professional confidence, except that for the purposes of this section an accounting record of a lawyer, including any supporting voucher or cheque, shall be deemed not to be such a communication.

Offences and punishment

238 (1) Every person who has failed to file or make a return as and when required by or under this Act or a regulation or who has failed to comply with subsection 116(3), 127(3.1) or (3.2), 147.1(7) or 153(1), any of sections 230 to 232, 244.7 and 267 or a regulation made under subsection 147.1(18) or with an order made under subsection (2) is guilty of an offence and, in addition to any penalty otherwise provided, is liable on summary conviction to

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

(b) both the fine described in paragraph 238(1)(a) and imprisonment for a term not exceeding 12 months.

Appeal dismissed with costs.

Solicitor for the appellants: Attorney General of Canada, Ottawa and Montréal.

Solicitors for the respondent Chambre des notaires du Québec: Lavery, de Billy, Montréal.

Solicitors for the respondent Barreau du Québec: Shadley Battista Costom, Montréal.

Solicitors for the intervener the Advocates' Society: Norton Rose Fulbright Canada, Montréal.

Solicitors for the intervener the Canadian Bar Association: Osler, Hoskin & Harcourt, Montréal.

Solicitors for the intervener the Federation of Law Societies of Canada: Torys, Toronto.

Solicitors for the intervener the Criminal Lawyers' Association: Stockwoods, Toronto.

supérieure de la province où la question a pris naissance, de refuser de divulguer une communication orale ou documentaire pour le motif que celle-ci est une communication entre elle et son avocat en confiance professionnelle sauf que, pour l'application du présent article, un relevé comptable d'un avocat, y compris toute pièce justificative ou tout chèque, ne peut être considéré comme une communication de cette nature.

Infractions et peines

238 (1) Toute personne qui omet de produire, de présenter ou de remplir une déclaration de la manière et dans le délai prévus par la présente loi ou par une disposition réglementaire, qui contrevient aux paragraphes 116(3), 127(3.1) ou (3.2), 147.1(7) ou 153(1), à l'un des articles 230 à 232, 244.7 et 267 ou à une disposition réglementaire prise en vertu du paragraphe 147.1(18) ou qui contrevient à une ordonnance rendue en application du paragraphe (2) commet une infraction et encourt, sur déclaration de culpabilité par procédure sommaire et outre toute pénalité prévue par ailleurs :

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

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

Pourvoi rejeté avec dépens.

Procureur des appellants : Procureur général du Canada, Ottawa et Montréal.

Procureurs de l'intimée la Chambre des notaires du Québec : Lavery, de Billy, Montréal.

Procureurs de l'intimé le Barreau du Québec : Shadley Battista Costom, Montréal.

Procureurs de l'intervenante Advocates' Society : Norton Rose Fulbright Canada, Montréal.

Procureurs de l'intervenante l'Association du Barreau canadien : Osler, Hoskin & Harcourt, Montréal.

Procureurs de l'intervenante la Fédération des ordres professionnels de juristes du Canada : Torys, Toronto.

Procureurs de l'intervenante Criminal Lawyers' Association : Stockwoods, Toronto.