

Redeemer Foundation *Appellant*

v.

Minister of National Revenue *Respondent***INDEXED AS: REDEEMER FOUNDATION v. CANADA
(NATIONAL REVENUE)****Neutral citation: 2008 SCC 46.**

File No.: 31753.

2008: February 28; 2008: July 31.

Present: McLachlin C.J. and Binnie, LeBel, Deschamps,
Fish, Charron and Rothstein JJ.ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF
APPEAL

Taxation — Income tax — Administration and enforcement — Minister of National Revenue's power to inspect, audit and examine taxpayers' records — Whether Minister must obtain judicial authorization during course of legitimate audit of registered charity before asking charity to provide information that identifies its donors — Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 230(2)(a), 231.1(1).

The appellant Foundation, a registered charity, operates a forgivable loan program that finances the education of students at an affiliated college. The Canada Revenue Agency ("CRA") was concerned that some donations to the program were not valid charitable donations because the donors' contributions were made solely to finance the education of their own children. CRA served the Foundation with a requirement to record the identity of each donor and the name of the student who received credit for each donation. In a subsequent audit, CRA requested the donor information, which the Foundation provided. CRA advised the Foundation that there might be grounds to revoke its charitable status and to reassess its donors. Notices of reassessment were sent to some donors. The Foundation applied for judicial review of the CRA's request for donor information. The reviewing judge declared that the request was improper without prior judicial authorization, the donor information should be returned, and the Minister of National Revenue should be prevented from acting upon the information to reassess donors. The Federal Court of Appeal set aside the reviewing

Redeemer Foundation *Appelante*

c.

Ministre du Revenu national *Intimé***RÉPERTORIÉ : REDEEMER FOUNDATION c. CANADA
(REVENU NATIONAL)****Référence neutre : 2008 CSC 46.**

N° du greffe : 31753.

2008 : 28 février; 2008 : 31 juillet.

Présents : La juge en chef McLachlin et les juges Binnie,
LeBel, Deschamps, Fish, Charron et Rothstein.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Droit fiscal — Impôt sur le revenu — Application et exécution — Pouvoir du ministre du Revenu national d'inspecter, vérifier et examiner les registres des contribuables — Dans le cadre d'une vérification légitime d'un organisme de bienfaisance enregistré, le ministre doit-il demander une autorisation judiciaire avant d'exiger que l'organisme lui remette des renseignements sur l'identité de ses donateurs — Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), art. 230(2)a, 231.1(1).

La fondation appelante, un organisme de bienfaisance enregistré, gère un programme de prêt à remboursement conditionnel qui finance la formation d'étudiants d'un collège affilié. L'Agence du revenu du Canada (« ARC ») doutait que certains dons au programme constituent des dons de bienfaisance valides parce que les contributions des donateurs ne visaient qu'à financer les études de leur propre enfant. L'ARC a signifié à la Fondation une demande péremptoire lui enjoignant de consigner l'identité de chaque donateur et le nom de l'étudiant ayant bénéficié de chaque don. Dans le cadre d'une vérification subséquente, l'ARC a demandé des renseignements sur les donateurs, que la Fondation lui a remis. L'ARC a informé la Fondation qu'il existait peut-être des motifs d'annulation de son statut d'organisme de bienfaisance et d'établissement de nouvelles cotisations à l'égard de ses donateurs. Certains donateurs ont reçu des avis de nouvelle cotisation. La Fondation a demandé le contrôle judiciaire de la demande de renseignements relatifs aux donateurs que lui avait faite l'ARC. Le juge siégeant en révision a déclaré que la demande faite sans autorisation judiciaire préalable était irrégulière, a

judge's order and dismissed the application for judicial review.

Held (Binnie, Deschamps and Rothstein JJ. dissenting in part): The appeal should be dismissed.

Per McLachlin C.J. and LeBel, Fish and Charron JJ.: The Minister was entitled to the donor information through the combined effect of ss. 230(2)(a) and 231.1 of the *Income Tax Act*, and the Minister was not required to obtain judicial authorization before requesting the information. The Minister has a broad power under s. 231.1 to inspect, audit and examine taxpayers' records and any information that is or should be in the taxpayer's books. The Foundation was required to collect the donor information pursuant to its record keeping obligations under s. 230(2)(a) because the information was necessary for determining whether to revoke its registration as a charity. Section 231.2 still serves a useful purpose if s. 231.1 is read as authorizing the Minister to obtain information on unnamed third parties during the audit of a taxpayer without judicial authorization, since s. 231.2 addresses circumstances where the Minister needs information about one or more taxpayers outside the context of a formal audit. [1] [12-13] [15]

Regardless of whether the donor list was used by the CRA in pursuing its audits of the donors themselves, the CRA's request for the donor information was made for the legitimate purpose of investigating the validity of the Foundation's status as a registered charity. The CRA could not confirm whether the donors' contributions were valid charitable donations without the requested information. The donor information is clearly the type of record that the Foundation is required to keep to verify the legitimacy of its donations and requiring the CRA to obtain judicial authorization before requesting it would be illogical and would serve no useful purpose. Furthermore, reassessment of donors is a logical consequence of a determination that a registered charity is not operating a valid charitable program. A donor can reasonably expect that his or her donation will be examined if the registered charity is audited and that his or her claimed tax credit will be non-compliant if the charitable program is not valid. Requiring judicial authorization whenever an audit of a charity entails a possibility that its donors might be investigated and

ordonné que les renseignements relatifs aux donateurs soient retournés et a interdit à l'ARC d'agir sur la foi des renseignements pour établir de nouvelles cotisations à l'égard des donateurs. La Cour d'appel fédérale a annulé l'ordonnance du juge siégeant en révision et rejeté la demande de contrôle judiciaire.

Arrêt (les juges Binnie, Deschamps et Rothstein sont dissidents en partie) : Le pourvoi est rejeté.

La juge en chef McLachlin et les juges LeBel, Fish et Charron : L'effet combiné de l'al. 230(2)a) et de l'art. 231.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* permettait au ministre d'obtenir des renseignements sur l'identité des donateurs et le ministre n'était pas tenu d'obtenir une autorisation judiciaire avant d'exiger les renseignements. Le paragraphe 231.1(1) confère au ministre un vaste pouvoir d'inspection, de vérification et d'examen des registres des contribuables et des renseignements qui figurent dans les livres du contribuable ou qui devraient y figurer. Selon l'obligation de tenir des registres que lui impose l'al. 230(2)a), la Fondation devait colliger les renseignements sur les donateurs parce que le ministre en avait besoin pour déterminer s'il fallait annuler son enregistrement comme organisme de bienfaisance. Même si l'art. 231.1 est interprété comme autorisant le ministre à obtenir, sans autorisation judiciaire, des renseignements sur des tiers non désignés nommément dans le cadre de la vérification d'un contribuable, l'art. 231.2 garde son utilité puisqu'il vise les situations où le ministre a besoin de renseignements sur un ou plusieurs contribuables en dehors du contexte d'une vérification formelle. [1] [12-13] [15]

Que l'ARC ait utilisé ou non la liste des donateurs pour vérifier les donateurs eux-mêmes, elle a demandé les renseignements relatifs aux donateurs pour un motif légitime, à savoir pour enquêter sur la validité du statut de la Fondation comme organisme de bienfaisance enregistré. Sans les renseignements qu'elle a exigés, l'ARC ne pouvait confirmer que les contributions des donateurs étaient des dons de bienfaisance valides. Les renseignements relatifs aux donateurs appartaient manifestement au type de registres que la Fondation doit tenir pour confirmer la légitimité des dons qu'elle reçoit. Exiger que l'ARC obtienne une autorisation judiciaire préalable serait illogique et n'aurait aucune utilité. En outre, l'établissement de nouvelles cotisations à l'égard des donateurs est une conséquence logique de la conclusion qu'un organisme de bienfaisance enregistré ne gère pas un programme de bienfaisance valide. Un donateur peut raisonnablement s'attendre à ce que son don soit examiné si l'organisme de bienfaisance fait l'objet d'une vérification et à ce que le crédit d'impôt qu'il réclame ne soit pas conforme à la loi si le programme

reassessed would be unworkable and, given the reciprocal nature of many tax arrangements, would potentially require judicial authorization in a variety of other circumstances. Lastly, there is minimal risk that the Minister will audit taxpayers who are not suspected of non-compliance solely to investigate unnamed taxpayers for non-compliance. [16-21] [26-27]

The Federal Court does not have the jurisdiction to order the Minister to vacate tax assessments. Taxpayers should challenge evidence used for a reassessment before the Tax Court of Canada. [28]

Per Binnie, Deschamps and Rothstein JJ. (dissenting in part): The CRA is acting outside ss. 230 and 231.1 of the *Income Tax Act* when it seeks information other than to verify a taxpayer's compliance with the Act through an audit of the taxpayer, and judicial authorization is required under s. 230.2(2) if the information it seeks pertains to unnamed persons. While read in isolation ss. 230 and 231.1 might be interpreted as empowering the CRA to require a taxpayer to keep and provide information identifying unnamed persons, these provisions must be interpreted with regard to s. 231.2. In order for that section to be necessary and to have any meaning, it must provide the CRA with power in addition to what it is given under ss. 230 and 231.1. If the CRA could request information pertaining to unnamed persons under its audit powers, then it could avoid the requirement for judicial authorization and s. 231.2(2) — a taxpayer protection provision — would be ineffective. This is not an issue of reading down s. 231.1(1) to avoid redundancy, but rather an issue of reading ss. 230, 231.1 and 231.2 coherently. Whereas ss. 230 and 231.1 focus on the taxpayer's compliance with the Act, s. 231.2 enhances the CRA's power and may be used for additional purposes such as dealing with non-payment and obtaining information about unnamed persons. [35-41]

Here, the CRA's request was improper without judicial authorization under s. 231.2(2). As early as July

de bienfaisance n'est pas valide. Exiger une autorisation judiciaire chaque fois que la vérification d'un organisme de bienfaisance entraîne la possibilité que ses donateurs fassent l'objet d'une enquête et d'une nouvelle cotisation serait irréaliste et, vu le caractère réciproque de nombreux arrangements fiscaux, pourrait rendre l'obtention d'une autorisation judiciaire obligatoire dans une multitude d'autres circonstances. Finalement, le risque que le ministre vérifie des contribuables qui ne sont pas soupçonnés de contrevenir à la loi simplement pour enquêter sur d'autres contribuables non désignés nommément est minime. [16-21] [26-27]

La Cour fédérale n'a pas compétence pour ordonner au ministre d'annuler les cotisations fiscales. Les contribuables doivent s'adresser à la Cour canadienne de l'impôt pour contester l'admissibilité d'éléments de preuve utilisés pour l'établissement de nouvelles cotisations. [28]

Les juges Binnie, Deschamps et Rothstein (dissidents en partie) : L'ARC outrepassé les pouvoirs que lui confèrent les art. 230 et 231.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* lorsque, dans le cadre d'une vérification, elle cherche à obtenir des renseignements dans un but autre que celui de s'assurer que le contribuable soumis à la vérification respecte la Loi et elle doit obtenir une autorisation judiciaire conformément au par. 230.2(2) si les renseignements qu'elle cherche à obtenir concernent des personnes non désignées nommément. Bien que, pris isolément, les art. 230 et 231.1 puissent être interprétés comme conférant à l'ARC le pouvoir d'intimer à un contribuable de conserver et de fournir des renseignements identifiant des personnes non désignées nommément, ces dispositions doivent être interprétées à la lumière de l'art. 231.2. Pour que cette dernière disposition ait une raison d'être et un sens, elle doit conférer à l'ARC un pouvoir supplémentaire à ceux que lui confèrent les art. 230 et 231.1. Si l'ARC pouvait exiger des renseignements relatifs à des personnes non désignées nommément en exerçant son pouvoir de vérification, elle pourrait échapper à l'obligation d'obtenir une autorisation judiciaire et le par. 231.2(2) qui vise à protéger le contribuable — n'aurait aucun effet. Il ne s'agit pas en l'espèce de donner une interprétation atténuée au par. 231.1(1) pour éviter la redondance, mais plutôt de donner aux art. 230, 231.1 et 231.2 une interprétation cohérente. Les articles 230 et 231.1 mettent l'accent sur le respect de la Loi par le contribuable, alors que l'art. 231.2 accroît le pouvoir de l'ARC et peut servir à d'autres fins, par exemple, à prendre des mesures en cas de non-paiement et à obtenir des renseignements concernant des personnes non désignées nommément. [35-41]

En l'occurrence, l'ARC a agi irrégulièrement en présentant sa demande sans obtenir d'autorisation

2000, if not before, the CRA intended to reassess the Foundation's donors. This is not a case where its purpose was solely to audit the Foundation and the information was entirely within the Foundation's records. The CRA sought information pertaining to the compliance of specific but unnamed persons and nothing in the Act required the Foundation to keep that information other than the CRA's specific request under s. 230(3). In the circumstances of this case, the CRA could not require the information under its power to audit the Foundation or under s. 230(3) without obtaining judicial authorization under s. 231.2(2), nor could it avoid s. 231.2(2) by making a verbal or informal request for the donor information. Furthermore, the CRA cannot justify bypassing s. 231.2(2) with arguments based on reciprocity of tax treatment or taxpayers' low expectations of privacy in their tax records. Because the authority of the CRA is so broad, it is required to follow the procedures provided in the Act rigorously. Section 231.2(2) was intended to provide some minimal restraint on the CRA's broad, unilateral authority and judicial authorization under s. 231.2(2) is required when, in the course of an audit of a taxpayer, the CRA forms the intention to obtain information pertaining to unnamed persons. [41] [43] [46-49] [54-56]

The Federal Court did not have jurisdiction to vacate the donors' tax assessments. Any issues as to the admissibility of evidence in respect of assessments should be made at the Tax Court of Canada. [58]

Cases Cited

By McLachlin C.J. and LeBel J.

Referred to: *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627.

By Rothstein J. (dissenting in part)

Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, [2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27.

Statutes and Regulations Cited

Federal Courts Act, R.S.C. 1985, c. F-7, ss. 18.1(3), 18.5.
Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), ss. 152(8), 169(1), 230, 231.1, 231.2, 248(1).

judiciaire préalable conformément au par. 231.2(2). Dès juillet 2000, si ce n'est plus tôt, l'ARC voulait établir de nouvelles cotisations à l'égard des donateurs de la Fondation. Il ne s'agit pas d'un cas où son seul but était de vérifier la Fondation et où les renseignements figuraient entièrement dans les registres de la Fondation. L'ARC voulait obtenir des renseignements concernant le respect de la Loi par des personnes spécifiques, mais non désignées nommément, et rien dans la Loi n'obligeait la Fondation à conserver ces renseignements, si ce n'est la demande péremptoire spécifique faite par l'ARC en vertu du par. 230(3). Dans les circonstances en cause, l'ARC ne pouvait exiger les renseignements dans l'exercice de son pouvoir de vérifier la Fondation, ni en vertu du par. 230(3), sans avoir obtenu une autorisation judiciaire conformément au par. 231.2(2), et elle ne pouvait pas non plus contourner le par. 231.2(2) en demandant les renseignements sur les donateurs verbalement ou de façon informelle. De plus, l'ARC ne peut justifier l'inobservation du par. 231.2(2) en invoquant la réciprocité du traitement fiscal ou les faibles attentes des contribuables en matière de protection de la vie privée en ce qui a trait à leurs registres fiscaux. Étant investie de pouvoirs aussi vastes, l'ARC est tenue de suivre rigoureusement la procédure prévue à la Loi. Le paragraphe 231.2(2) visait à limiter un tant soit peu le vaste pouvoir unilatéral de l'ARC et celle-ci doit obtenir l'autorisation judiciaire exigée par le par. 231.2(2) lorsqu'elle forme l'intention d'obtenir des renseignements sur des personnes non désignées nommément dans le cadre d'une vérification. [41] [43] [46-49] [54-56]

La Cour fédérale n'avait pas compétence pour annuler les cotisations fiscales établies à l'égard des donateurs. Les questions touchant l'admissibilité de la preuve relative aux cotisations doivent être soumises à la Cour canadienne de l'impôt. [58]

Jurisprudence

Citée par la juge en chef McLachlin et le juge LeBel

Arrêt mentionné : *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627.

Citée par le juge Rothstein (dissident en partie)

Hypothèques Trustco Canada c. Canada, [2005] 2 R.C.S. 601, 2005 CSC 54; *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27.

Lois et règlements cités

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), art. 152(8), 169(1), 230, 231.1, 231.2, 248(1).
Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. 1985, ch. F-7, art. 18.1(3), 18.5.

Authors Cited

Canada. Ministry of National Revenue. Audit Directorate. *Requirement Guidelines*. Ottawa: Ministry of National Revenue, July 20, 1995.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal (Richard C.J. and Sharlow and Pelletier J.J.A.), [2007] 3 F.C.R. 40, 354 N.R. 147, [2007] 1 C.T.C. 280, 2006 D.T.C. 6712, [2006] F.C.J. No. 1492 (QL), 2006 CarswellNat 4821, 2006 FCA 325, reversing a decision of Hughes J., [2006] 1 F.C.R. 416, 281 F.T.R. 143, [2006] 1 C.T.C. 7, 2005 D.T.C. 5617, [2005] F.C.J. No. 1678 (QL), 2005 CarswellNat 3280, 2005 FC 1361, granting an application for judicial review of a decision of the Canada Revenue Agency to request third party donor information and documentation from the appellant. Appeal dismissed, Binnie, Deschamps and Rothstein J.J. dissenting in part.

Jacqueline L. King, Robert B. Hayhoe and Gerald Chipeur, for the appellant.

Gordon Bourgard and Christine Mohr, for the respondent.

The judgment of McLachlin C.J. and LeBel, Fish and Charron J.J. was delivered by

[1] THE CHIEF JUSTICE AND LEBEL J. — The issue in this appeal is whether the Minister was required under s. 231.2(2) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), to obtain judicial authorization before asking the Redeemer Foundation (“Foundation”), a registered charity, for information about the identity of its donors in the course of a legitimate audit of the Foundation. In our view, he was not required to do so. The Minister was entitled to information about the identity of the donors through the combined effect of s. 230(2)(a) and s. 231.1. (The relevant provisions are reproduced in the Appendix.) Moreover, the Minister requested that information for a legitimate purpose — to investigate the validity of the Forgivable Loan Program (“FLP”) operated by the Foundation. For these

Doctrine citée

Canada. Ministère du Revenu national. Direction de la vérification. *Lignes directrices sur les demandes péremptoires*. Ottawa : Ministère du Revenu national, 20 juillet 1995.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d’appel fédérale (le juge en chef Richard et les juges Sharlow et Pelletier), [2007] 3 R.C.F. 40, 354 N.R. 147, [2007] 1 C.T.C. 280, 2006 D.T.C. 6712, [2006] A.C.F. n° 1492 (QL), 2006 CarswellNat 3150, 2006 CAF 325, qui a infirmé une décision du juge Hughes, [2006] 1 R.C.F. 416, 281 F.T.R. 143, [2006] 1 C.T.C. 7, 2005 D.T.C. 5617, [2005] A.C.F. n° 1678 (QL), 2005 CarswellNat 3791, 2005 CF 1361, accueillant une demande de contrôle judiciaire d’une décision de l’Agence du Revenu du Canada d’exiger de l’appelante des renseignements et des documents concernant des tiers donateurs. Pourvoi rejeté, les juges Binnie, Deschamps et Rothstein sont dissidents en partie.

Jacqueline L. King, Robert B. Hayhoe et Gerald Chipeur, pour l’appelante.

Gordon Bourgard et Christine Mohr, pour l’intimé.

Version française du jugement de la juge en chef McLachlin et des juges LeBel, Fish et Charron rendu par

[1] LA JUGE EN CHEF ET LE JUGE LEBEL — Dans le présent pourvoi, il s’agit de déterminer si, dans le cadre d’une vérification légitime de la Redeemer Foundation (« Fondation »), un organisme de bienfaisance enregistré, le ministre devait demander une autorisation judiciaire, en vertu du par. 231.2(2) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.), avant d’exiger que la Fondation lui remette des renseignements sur l’identité de ses donateurs. À notre avis, il n’était pas tenu de le faire. L’effet combiné de l’al. 230(2)a) et de l’art. 231.1 permettait au ministre d’obtenir des renseignements sur l’identité des donateurs. (Les dispositions pertinentes sont reproduites en annexe.) En outre, le ministre a demandé ces renseignements pour un motif légitime — il voulait enquêter sur la

reasons, we would dismiss the appeal and affirm the judgment of the Federal Court of Appeal.

I. Facts

[2] The Foundation is affiliated with Redeemer University College. The Foundation operates the FLP as a means of financing the education of students at the College. In October 1998, the Canada Revenue Agency (“CRA”) audited both the Foundation and the College in respect of the 1997 taxation year. The audit raised concerns regarding the Foundation’s compliance with the *Income Tax Act*. A central concern of the CRA was that many of the contributions to the FLP might not have been valid charitable donations because they were made by parents of students attending the College with the expectation that the money would be used to finance their child’s education. The CRA cautioned that it would consider disallowing deductions to parents on their individual income tax returns. Ultimately, however, the CRA determined that it required additional information to fully understand the transactions under investigation.

[3] In particular, the CRA expressed its concern that the Foundation had been unable to provide completed transmittal forms which recorded the identity of each donor and the name of the student who was to receive credit for the donation. It resumed its audit of the Foundation in 2001 for the 1998, 1999 and 2000 taxation years. Again, the Foundation could not produce completed transmittal forms and advised the CRA that the forms had not been preserved for those years. In response, the CRA served the Foundation with a requirement under s. 230(3) of the *Income Tax Act* asking it to maintain proper records, including the transmittal forms. The CRA decided to wait until the transmittal forms were available before pursuing its investigation into the links between donors and students.

validité du Programme des prêts à remboursement conditionnel (« PPRC ») de la Fondation. Pour ces motifs, nous sommes d’avis de rejeter le pourvoi et de confirmer l’arrêt de la Cour d’appel fédérale.

I. Les faits

[2] La Fondation est affiliée au Redeemer University College. Elle gère le PPRC qui sert à financer la formation d’étudiants du Collège. En octobre 1998, l’Agence du revenu du Canada (« ARC ») a vérifié tant la Fondation que le Collège relativement à l’année d’imposition 1997. Cette vérification a soulevé des questions quant au respect de la *Loi de l’impôt sur le revenu* par la Fondation. L’ARC doutait surtout de la validité de nombreuses contributions au PPRC comme dons de bienfaisance. En effet, ces contributions étaient versées par des parents d’étudiants inscrits au Collège, qui s’attendaient à ce que l’argent serve à financer les études de leur propre enfant. L’ARC a prévenu la Fondation qu’elle envisagerait la possibilité de refuser les déductions réclamées par les parents dans leurs déclarations de revenus des particuliers. L’ARC a toutefois jugé, en définitive, qu’elle avait besoin de renseignements supplémentaires pour comprendre parfaitement les opérations visées par son enquête.

[3] L’ARC a plus particulièrement reproché à la Fondation de n’avoir pas pu lui remettre de formulaires de transmission indiquant l’identité de chaque donateur et le nom de l’étudiant qui devait bénéficier du don. Elle a repris sa vérification de la Fondation en 2001 pour les années d’imposition 1998, 1999 et 2000. Encore une fois, la Fondation n’a pas été en mesure de fournir des formulaires de transmission remplis, et elle a informé l’ARC qu’elle n’avait pas conservé les formulaires pour les années en cause. En guise de réponse, l’ARC a signifié à la Fondation une demande péremptoire, en vertu du par. 230(3) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, lui enjoignant de tenir les registres voulus, dont les formulaires de transmission. L’ARC a décidé d’attendre que ces formulaires puissent lui être remis avant de poursuivre son enquête sur les liens entre les donateurs et les étudiants.

[4] The CRA began a further audit in 2003 in regard to the 2001 and 2002 taxation years. In the course of that audit, the CRA's representative made an oral request of the Foundation's Executive Director for certain information, including a list of donors. The Foundation complied with this request. Upon its review of all of the information, the CRA advised the Foundation of its view that a valid charitable donation arrangement did not exist and that there might be grounds for revoking the Foundation's charitable status as a result. Several meetings subsequently took place between the CRA and representatives for both the Foundation and the donors to discuss the implications of the CRA's position on the charitable status of the Foundation and reassessment implications for the donors. In addition, the CRA contacted certain donors to advise them of its intention to disallow deductions for their donations to the Foundation and to request additional information. Notices of reassessment were eventually sent to some of these donors.

[5] During a follow-up meeting with the Foundation in June 2004, the CRA requested the donor lists for the 2002 and 2003 taxation years. The Foundation refused to provide the information, upon the advice that it would be improper to do so without the CRA having first obtained an order from the Federal Court pursuant to ss. 231.2(2) and 231.2(3) of the *Income Tax Act*. Section 231.2(2) of the Act states:

The Minister shall not impose on any person (in this section referred to as a "third party") a requirement under subsection (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 (3).

[6] In September 2005, the Foundation brought an application for judicial review of the CRA's 2003 request, with which the Foundation had complied by providing the CRA with the 2001 and 2002 donor lists and related information. The Foundation sought a declaration that the 2003 request was

[4] L'ARC a entrepris une nouvelle vérification en 2003 relativement aux années d'imposition 2001 et 2002. Dans ce contexte, le représentant de l'ARC a demandé verbalement certains renseignements, dont une liste des donateurs, au directeur général de la Fondation. La Fondation a acquiescé à cette demande. Après avoir examiné tous les renseignements, l'ARC a informé la Fondation de son opinion que le régime de dons de bienfaisance n'était pas valide et, en conséquence, qu'il existait peut-être des motifs d'annulation de son statut d'organisme de bienfaisance. Par la suite, des représentants de l'ARC, de la Fondation et des donateurs se sont rencontrés à plusieurs reprises pour discuter des conséquences de l'opinion de l'ARC sur le statut d'organisme de bienfaisance de la Fondation et de l'établissement consécutif de nouvelles cotisations à l'égard des donateurs. En outre, l'ARC a communiqué avec certains donateurs pour les informer de son intention de ne pas leur accorder de déduction pour leurs dons à la Fondation et de demander des renseignements additionnels. Certains de ces donateurs ont reçu ultérieurement des avis de nouvelle cotisation.

[5] Lors d'une rencontre complémentaire avec des représentants de la Fondation, en juin 2004, l'ARC a demandé les listes des donateurs pour les années d'imposition 2002 et 2003. La Fondation a refusé de fournir ces documents, ses conseillers lui ayant conseillé de ne pas accéder à cette demande sans que l'ARC ait d'abord obtenu une ordonnance de la Cour fédérale conformément aux par. 231.2(2) et 231.2(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le paragraphe 231.2(2) de la Loi se lit :

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).

[6] En septembre 2005, la Fondation a présenté une demande de contrôle judiciaire à l'égard de la demande que lui avait faite l'ARC en 2003 et à laquelle elle avait obtempéré en lui fournissant les listes de donateurs et des renseignements connexes pour les années 2001 et 2002. La Fondation

improper, that the information be returned and that the CRA be prevented from acting upon the information, such as by reassessing the donors identified by the information.

II. Judgments Below

A. *Federal Court*, [2006] 1 F.C.R. 416, 2005 FC 1361

[7] Hughes J. allowed the Foundation's application for judicial review and ordered that any reassessments based on the information obtained as a result of the 2003 request be set aside. Hughes J. held that ss. 231.2(2) and 231.2(3) were "intended to protect third parties from having information relating to their activities obtained from other persons audited by the Minister, who then will use it for taxation purposes" (para. 14).

[8] Given that there was evidence that the CRA had used the information obtained from the Foundation to contact donors in respect of reassessment, in his view, the 2003 request fell within the scope of conduct covered by ss. 231.2(2) and 231.2(3). He therefore held that the CRA's request for and use of the information without prior judicial authorization was wrong.

[9] Hughes J. held that the Federal Court had the power to restrain the Minister from acting upon improperly obtained information by virtue of s. 18.1(3)(b) of the *Federal Courts Act*, R.S.C. 1985, c. F-7, which includes the power to "set aside . . . , prohibit or restrain, a decision, order [or] act". In his view, the word "decision" was "broad enough to include acts consequent upon the initial illegal act" (para. 22). It was on this basis that he set aside the reassessments.

sollicitait un jugement déclaratoire constatant l'irrégularité de la demande faite en 2003, ordonnant que les renseignements lui soient retournés et interdisant à l'ARC d'agir sur la foi des renseignements en cause, et notamment d'établir de nouvelles cotisations à l'égard des donateurs dont l'identité lui aurait été révélée par ces renseignements.

II. Les décisions des juridictions inférieures

A. *Cour fédérale*, [2006] 1 R.C.F. 416, 2005 CF 1361

[7] Le juge Hughes a fait droit à la demande de contrôle judiciaire de la Fondation et ordonné l'annulation de toutes les nouvelles cotisations établies sur la foi des renseignements obtenus par suite de la demande faite en 2003. Il a statué que les par. 231.2(2) et 231.2(3) avaient pour objet « de protéger les tiers contre la communication de renseignements sur leurs activités par d'autres personnes soumises à une vérification du ministre, qui utiliserait ensuite ces renseignements à des fins d'imposition » (par. 14).

[8] Puisque certains éléments de preuve tendaient à prouver que l'ARC avait utilisé les renseignements obtenus de la Fondation pour communiquer avec des donateurs concernant l'établissement de nouvelles cotisations, le juge Hughes était d'avis que la demande faite en 2003 était visée par les par. 231.2(2) et 231.2(3). Il a donc conclu à l'illégalité de la demande et de l'utilisation des renseignements par l'ARC sans autorisation judiciaire préalable.

[9] Le juge Hughes a conclu que l'al. 18.1(3)b) de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, ch. F-7, qui habilite notamment la Cour fédérale à « infirmer [. . .] prohiber ou encore restreindre toute décision, ordonnance [. . .] ou [. . .] acte », lui confère le pouvoir d'empêcher le ministre d'agir sur la foi de renseignements obtenus illégalement. À son avis, le mot « décision » est « suffisamment général pour englober les actes commis à la suite de l'acte illégal initial » (par. 22). C'est sur ce raisonnement qu'il s'est fondé pour annuler les nouvelles cotisations.

B. *Federal Court of Appeal*, [2007] 3 F.C.R. 40, 2006 FCA 325

[10] Pelletier J.A., writing for a unanimous court, allowed the Minister's appeal, set aside the order of the Federal Court and dismissed the application for judicial review. Pelletier J.A. looked to other provisions of the *Income Tax Act* to inform his interpretation of s. 231.2(2). In particular, he relied on s. 230(1), which requires taxpayers to keep records that will enable the Minister to determine taxes payable under the Act. In addition, he considered s. 230(2), which identifies information that is specifically required to be kept by charities, and held that the information at issue was covered by this provision. When combined with the Minister's general audit powers under s. 231.1(1), Pelletier J.A. surmised that these provisions provided sufficient authority for the CRA's 2003 request. As he explained:

If the auditor is entitled to obtain information by means of his own examination of the Foundation's books and records, I can think of no principle which would require him to obtain a court order before asking for the Foundation's assistance in obtaining the very same information. [para. 37]

[11] Pelletier J.A. rejected the CRA's use of the information to reassess the Foundation's donors as a valid concern. In his view, given the reciprocity of tax treatment between a charity and its donors, the CRA had a valid interest in reviewing the tax returns of the Foundation's donors based on its audit of the Foundation and its conclusion that many donations were not eligible for deduction.

III. Statutory Interpretation

[12] The case before us, first and foremost, is one of statutory construction. The main section at issue is s. 231.1(1) which gives the Minister a broad power to inspect, audit and examine taxpayers' records. This is the section that the Minister and

B. *Cour d'appel fédérale*, [2007] 3 R.C.F. 40, 2006 CAF 325

[10] Le juge Pelletier, dans des motifs unanimes, a accueilli l'appel du ministre, annulé l'ordonnance de la Cour fédérale et rejeté la demande de contrôle judiciaire. Il a examiné d'autres dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pour interpréter le par. 231.2(2). Il s'est fondé plus particulièrement sur le par. 230(1), qui exige que les contribuables tiennent des registres permettant au ministre d'établir le montant de l'impôt payable en vertu de la Loi. Il a de plus tenu compte du par. 230(2), qui précise les renseignements que les organismes de bienfaisance sont spécifiquement tenus de consigner, et il a conclu que ce paragraphe visait les renseignements en cause. Selon le juge Pelletier, ces dispositions, combinées au pouvoir général de vérification conféré au ministre par le par. 231.1(1), octroieraient à l'ARC un pouvoir assez étendu pour valider sa demande faite en 2003. Il explique ainsi son opinion :

Si le vérificateur peut obtenir les renseignements en examinant lui-même les livres et registres de la Fondation, je ne connais aucun principe qui l'obligerait à solliciter une ordonnance judiciaire avant de demander l'aide de la Fondation pour obtenir exactement les mêmes renseignements. [par. 37]

[11] De l'avis du juge Pelletier, l'utilisation des renseignements par l'ARC pour l'établissement de nouvelles cotisations à l'égard des donateurs de la Fondation ne posait pas réellement problème. Il estimait que, compte tenu de la réciprocité du traitement fiscal de l'organisme de bienfaisance et de ses donateurs, l'ARC avait un intérêt légitime à examiner les déclarations de revenus des donateurs sur la base de sa vérification de la Fondation et de sa conclusion que de nombreux dons ne donnaient pas droit à une déduction.

III. L'interprétation de la loi

[12] Le pourvoi tient, d'abord et avant tout, à une question d'interprétation législative. La principale disposition en cause est le par. 231.1(1), qui confère au ministre un vaste pouvoir d'inspection, de vérification et d'examen des registres des contribuables.

the Federal Court of Appeal relied on as authorizing the Minister to obtain without judicial authorization the names of donors to the Foundation:

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

(a) inspect, audit or examine the books and records of a taxpayer and any document of the taxpayer or of any other person that relates or may relate to the information that is or should be in the books or records of the taxpayer or to any amount payable by the taxpayer under this Act, . . .

[13] On its face, this section covers the situation at bar. It authorizes the Minister to examine “information that is or should be” in the Foundation’s books. The information at issue regarding third party taxpayers who had contributed to the Foundation was either in the Foundation’s books, or “should” have been in its books pursuant to the broad record-keeping requirements created by s. 230(2):

230. . . .

(2) Every registered charity and registered Canadian amateur athletic association shall keep records and books of account at an address in Canada recorded with the Minister or designated by the Minister containing

(a) information in such form as will enable the Minister to determine whether there are any grounds for the revocation of its registration under this Act;

(b) a duplicate of each receipt containing prescribed information for a donation received by it; and

(c) other information in such form as will enable the Minister to verify the donations to it for which a deduction or tax credit is available under this Act.

The Minister led unchallenged evidence to the effect that the information it sought identifying the

Il s’agit de la disposition sur laquelle se sont fondés la Cour d’appel fédérale et le ministre pour conclure que le ministre pouvait obtenir les noms des donateurs de la Fondation sans autorisation judiciaire.

231.1 (1) Une personne autorisée peut, à tout moment raisonnable, pour l’application et l’exécution de la présente loi, à la fois :

a) inspecter, vérifier ou examiner les livres et registres d’un contribuable ainsi que tous documents du contribuable ou d’une autre personne qui se rapportent ou peuvent se rapporter soit aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer, soit à tout montant payable par le contribuable en vertu de la présente loi;

[13] Au vu même de son libellé, cette disposition vise la situation dont il est question en l’espèce. Elle autorise le ministre à examiner les « renseignements qui figurent dans les livres [de la Fondation] [. . .] ou qui devraient y figurer ». Les renseignements en cause concernant des tiers, savoir les contribuables donateurs de la Fondation, se trouvaient dans les livres de la Fondation ou auraient dû y figurer conformément aux vastes exigences de tenue de registres établies par le par. 230(2) :

230. . . .

(2) Chaque organisme de bienfaisance enregistré et chaque association canadienne enregistrée de sport amateur doit tenir des registres et des livres de comptes à une adresse au Canada, enregistrée auprès du ministre ou désignée par lui, qui contiennent ce qui suit :

a) des renseignements sous une forme qui permet au ministre de déterminer s’il existe des motifs d’annulation de l’enregistrement de l’organisme ou de l’association en vertu de la présente loi;

b) un double de chaque reçu, renfermant les renseignements prescrits, visant les dons reçus par l’organisme ou l’association;

c) d’autres renseignements sous une forme qui permet au ministre de vérifier les dons faits à l’organisme ou à l’association et qui donnent droit à une déduction ou à un crédit d’impôt aux termes de la présente loi.

Le ministre a présenté une preuve non contestée selon laquelle les renseignements qu’il demandait

donors was necessary for determining whether the Foundation was issuing receipts not in accordance with the Act and, therefore, whether there were grounds to revoke its registration. It would seem to follow that by the combined effect of ss. 230(2)(a) and 231.1 of the Act, the Minister was entitled to information on those donors within the hands or power of the Foundation.

[14] The first argument of the appellant is that the principles of statutory construction require the Court to read s. 231.1(1) as not permitting access to any third party records without judicial authorization. It was raised that s. 231.2 would serve no purpose if s. 231.1 were read as authorizing the Minister to obtain information on unnamed persons (i.e. the contributors or “third parties” in this case). Therefore, s. 231.1(1) cannot be read as applying to information about unnamed persons, and a warrant is required before examining information about donors to the Foundation.

[15] Statutory provisions must be interpreted in a textual, contextual and purposive way, and all sections of a related group of provisions should be given coherent meaning if possible. But, we do not accept the argument that s. 231.2 serves no purpose if s. 231.1 is read as authorizing the Minister to obtain information on unnamed third parties during the audit of a taxpayer. The Minister may well need to obtain information about one or more taxpayers outside the context of a formal audit. Section 231.2 responds to this need, subject to a requirement for judicial authorization if the Minister is seeking information relating to unnamed persons from a third party record holder. It follows that the argument that s. 231.1(1) should be read down to avoid redundancy fails.

et qui identifiaient les donateurs étaient nécessaires pour déterminer si la Fondation délivrait des reçus non conformes à la Loi et, par conséquent, s’il existait des motifs d’annulation de son enregistrement. Il semblerait donc logique d’inférer que l’effet combiné de l’al. 230(2)a) et de l’art. 231.1 de la Loi permettait au ministre d’exiger les renseignements que la Fondation détenait ou pouvait obtenir sur ces donateurs.

[14] Selon le premier argument de l’appelante, les principes d’interprétation législative exigent que la Cour interprète le par. 231.1(1) comme ne permettant pas l’accès aux dossiers des tiers sans autorisation judiciaire. On a soutenu que l’art. 231.2 ne servirait à rien si l’art. 231.1 était interprété comme autorisant le ministre à obtenir des renseignements sur des personnes non désignées nommément (savoir sur les donateurs ou les « tiers » en l’espèce). Ainsi, le paragraphe 231.1(1) ne saurait s’appliquer aux renseignements concernant les personnes non désignées nommément et un mandat serait requis pour l’examen des renseignements concernant les donateurs de la Fondation.

[15] Les dispositions législatives doivent recevoir une interprétation textuelle, contextuelle et téléologique et, si possible, il faut donner un sens cohérent à un ensemble de dispositions connexes. Toutefois, nous n’acceptons pas l’argument selon lequel l’art. 231.2 perd toute son utilité si l’art. 231.1 est interprété comme autorisant le ministre à obtenir des renseignements sur des tiers non désignés nommément dans le cadre de la vérification d’un contribuable. Le ministre peut très bien avoir besoin d’obtenir des renseignements sur un ou plusieurs contribuables en dehors du contexte d’une vérification formelle. L’article 231.2 répond à ce besoin, sous réserve de l’exigence d’obtenir une autorisation judiciaire dans les cas où le ministre demande, à un tiers qui tient des registres, des renseignements concernant des personnes non désignées nommément. L’argument selon lequel le par. 231.1(1) devrait recevoir une interprétation atténuée pour éviter la redondance échoue donc.

IV. The Purpose of Requesting the Donor List

[16] Another argument raised in support of the appeal is that judicial authorization was required because one of the purposes the CRA was pursuing in obtaining the donor list was to reassess the Foundation's donors. In our opinion, however, the facts of this case confirm that the CRA needed the list to investigate its suspicions regarding the legitimacy of the FLP. The reassessment of the Foundation's donors is just a logical consequence of the CRA's suspicion that the FLP was not a valid charitable program.

[17] Upon concluding its audit in 2003 regarding the 2001 and 2002 taxation years, the CRA informed the Foundation of its findings as follows:

In our review of the Transmittal Forms, a list of donors and the list of students receiving the forgivable loans, we found that in the majority of cases the students solicited funds for the FLP from their own parents. The students then received 90% of the parents' gifts under the FLP to pay for their tuition and related costs. The parents receive a charitable donation receipt for income tax purposes for 100% of the gift amount and their child-student receives a tuition receipt for the applicable portion of their loan

For the reasons listed above, there may be grounds to revoke the organization's status as a registered charity. [Emphasis added; C.A. reasons, at para. 9.]

The above quotation confirms that the CRA reviewed the donor list, along with the transmittal forms and a list of students benefiting from the FLP, in order to assess the validity of the Foundation's status as a registered charity. The CRA used the donor list to shed light on the links between donors and students, which were the very subject of its investigation of the Foundation and of the validity of the Foundation's charitable status. Regardless

IV. Le but de la demande de communication de la liste des donateurs

[16] Selon un autre argument invoqué au soutien de l'appel, l'autorisation judiciaire était requise parce que l'un des buts dans lesquels l'ARC voulait obtenir la liste des donateurs était d'établir de nouvelles cotisations à leur égard. Or, selon nous, les faits de la présente affaire confirment que l'ARC avait besoin de la liste pour enquêter sur les soupçons qu'elle entretenait quant à la légitimité du PPRC. L'établissement de nouvelles cotisations pour les donateurs de la Fondation ne constitue qu'une conséquence logique des soupçons de l'ARC voulant que le PPRC ne soit pas un programme de bienfaisance valide.

[17] Au terme de la vérification qu'elle a menée en 2003 relativement aux années d'imposition 2001 et 2002, l'ARC a communiqué ses conclusions à la Fondation dans les termes suivants :

[TRADUCTION] L'examen des formulaires de transmission, d'une liste de donateurs et de la liste des étudiants bénéficiaires d'un prêt à remboursement conditionnel nous a permis d'établir que, dans la majorité des cas, les étudiants ont fait une demande, dans le cadre du PPRC, en vue d'obtenir des fonds de leurs propres parents. Les étudiants recevaient ensuite 90 p. 100 du don des parents en vertu du PPRC pour payer leurs frais de scolarité et les frais connexes. Les parents reçoivent un reçu pour don de bienfaisance aux fins de l'impôt sur le revenu pour 100 p. 100 du montant versé en don et leur enfant aux études reçoit un reçu de frais de scolarité pour la partie du prêt applicable . . .

Eu égard aux motifs énumérés précédemment, il peut être justifié de révoquer le statut d'organisme de bienfaisance enregistré de la Fondation. [Nous soulignons; motifs de la C.A., par. 9.]

La citation qui précède confirme que l'ARC a examiné la liste des donateurs, tout comme les formulaires de transmission et une liste des étudiants bénéficiaires du PPRC, afin d'évaluer la validité du statut d'organisme de bienfaisance enregistré de la Fondation. L'ARC s'est servie de la liste des donateurs pour clarifier les liens entre ces derniers et les étudiants, liens que visait précisément son enquête sur la Fondation et sur la

of whether the donor list was used by the CRA in pursuing its audits of the donors themselves, the CRA clearly had a valid purpose in requesting and using the information to complete its audit of the Foundation.

[18] The position of the appellant would require the CRA to obtain judicial authorization whenever it has as even one of its purposes the reassessment of unnamed persons. This approach would compel the CRA to obtain judicial authorization to access the records of practically any charity it chooses to audit. When a charity is audited, we presume that it will generally be to review the validity of the organization's charitable status and/or the legitimacy of the donations it receives. Such a review will always entail a possibility, depending on the outcome of the initial investigation, that the donors will be investigated and, ultimately, reassessed. It is therefore unclear under what circumstances the CRA would be able to audit a charity *without* having to obtain judicial authorization to review information pertaining to the charity's donors. We find it hard to imagine how this test would be workable in practice other than by requiring the CRA to obtain judicial authorization every time it audits a charity.

[19] In addition to audits of charities, this approach would potentially require judicial authorization in a variety of other circumstances. Given the reciprocal nature of many tax arrangements, where a suspicion arises that one taxpayer is not complying with the Act, there may often be a corresponding suspicion that there are others who are not complying in regard to the same transactions. Presumably, the CRA may, in auditing the first taxpayer, obtain information pertaining to other taxpayers, and it may reassess those other taxpayers

validité du statut de la Fondation comme organisme de bienfaisance. Que l'ARC ait utilisé ou non la liste des donateurs pour la vérification des donateurs eux-mêmes, elle avait manifestement un motif légitime de demander et d'utiliser les renseignements pour effectuer sa vérification de la Fondation.

[18] Selon le point de vue de l'appelante, l'ARC serait tenue d'obtenir une autorisation judiciaire chaque fois que l'un de ses objectifs consiste à établir de nouvelles cotisations à l'égard de personnes non désignées nommément. Cette approche obligerait l'ARC à obtenir une autorisation judiciaire pour avoir accès aux registres de pratiquement tous les organismes de bienfaisance qu'elle choisit de soumettre à une vérification. Lorsqu'un organisme de bienfaisance fait l'objet d'une vérification, nous présumons que celle-ci servira généralement à examiner la validité de son statut d'organisme de bienfaisance ou la légitimité des dons qu'elle reçoit. Un tel examen entraînera toujours une possibilité que les donateurs fassent l'objet d'une enquête, selon l'issue de l'enquête initiale, et qu'une nouvelle cotisation soit ultimement établie à leur égard. Les circonstances dans lesquelles l'ARC pourrait procéder à la vérification d'un organisme de bienfaisance *sans* avoir à obtenir une autorisation judiciaire pour examiner les renseignements concernant ses donateurs sont donc nébuleuses. Il nous semble difficile d'imaginer comment on pourrait appliquer ce test en pratique autrement qu'en exigeant de l'ARC qu'elle obtienne une autorisation judiciaire chaque fois qu'elle procède à la vérification d'un organisme de bienfaisance.

[19] En plus de s'appliquer aux vérifications des organismes de bienfaisance, cette approche pourrait rendre l'obtention d'une autorisation judiciaire obligatoire dans une multitude d'autres circonstances. En effet, vu le caractère réciproque de nombreux arrangements fiscaux, le fait de soupçonner un contribuable de contrevenir à la Loi peut provoquer des soupçons contre d'autres contribuables au sujet de la possibilité de contraventions correspondantes relativement aux mêmes opérations. Ainsi, en procédant à la vérification du premier

as a result. Judicial authorization would therefore be required.

[20] Returning to the issue of charities, we share the concerns of the Federal Court of Appeal regarding the ability of the CRA to review the records that charities are legally required to maintain. Section 230(2), as mentioned, requires registered charities to keep certain records. Section 230(2)(c) specifically requires a registered charity to keep records containing

other information in such form as will enable the Minister to verify the donations to it for which a deduction or tax credit is available under this Act.

Under s. 230(3), where adequate records have not been kept, the Minister may require a charity to keep such records, as was done in this case. The donor list was used, in conjunction with the records the Foundation was specifically ordered to keep by the CRA, to assess the validity of the FLP. In our opinion, the donor list was clearly the type of record the Foundation was required to keep pursuant to s. 230(2). In the words of Pelletier J.A.: “The maintenance of books and records would not assist in monitoring compliance with the Act if the Minister was not able to consult those books and records” (para. 31). It would be illogical to require a charity to keep records to enable the CRA to verify the legitimacy of its donations, but then require the CRA to obtain judicial authorization in order to review those records. Judicial authorization would not serve any useful purpose in such circumstances.

[21] In the instant case, another difficulty resulted from the fact that it was apparently necessary to identify the donors in order to assess the validity of the charity itself. The CRA suspected that the FLP was not a valid charitable program because of the relationship between the donors and the beneficiaries (the students). This suspicion could not be

contribuable, l’ARC pourrait vraisemblablement obtenir des renseignements concernant les autres contribuables et établir, en conséquence, de nouvelles cotisations à leur égard. L’ARC serait alors tenue d’obtenir une autorisation judiciaire.

[20] Pour revenir aux organismes de bienfaisance, nous partageons les préoccupations de la Cour d’appel fédérale quant à la capacité de l’ARC d’examiner les registres que la Loi les contraint à tenir. Comme nous l’avons mentionné, le par. 230(2) oblige les organismes de bienfaisance enregistrés à tenir certains registres. L’alinéa 230(2)c exige spécifiquement qu’un organisme de bienfaisance enregistré tienne des registres qui contiennent

d’autres renseignements sous une forme qui permet au ministre de vérifier les dons faits à l’organisme ou à l’association et qui donnent droit à une déduction ou à un crédit d’impôt aux termes de la présente loi.

Aux termes du par. 230(3), lorsqu’un organisme de bienfaisance n’a pas tenu les registres voulus, le ministre peut lui enjoindre de les tenir, comme ce fut le cas en l’espèce. La liste des donateurs a été utilisée, en corrélation avec les registres que l’ARC avait spécifiquement contraint la Fondation à tenir, pour évaluer la validité du PPRC. À notre avis, la liste des donateurs appartenait manifestement au type de registres que la Fondation devait tenir aux termes du par. 230(2). Pour reprendre les propos du juge Pelletier : « La tenue des livres et registres n’aiderait pas à assurer le respect de la Loi si le ministre n’était pas en mesure de les consulter » (par. 31). Il serait illogique d’enjoindre à un organisme de bienfaisance de tenir des registres pour que l’ARC puisse vérifier la légitimité des dons qu’il reçoit, et d’exiger ensuite que l’ARC obtienne une autorisation judiciaire pour les examiner. Dans de telles circonstances, l’autorisation judiciaire n’aurait aucune utilité.

[21] En l’espèce, le fait qu’il était apparemment nécessaire d’identifier les donateurs pour juger de la validité de l’organisme de bienfaisance lui-même créait une autre difficulté. L’ARC doutait de la validité du PPRC comme programme de bienfaisance en raison des liens entre les donateurs et les bénéficiaires (les étudiants). L’ARC ne pouvait confirmer

confirmed without obtaining records indicating the identities both of the donors and of those benefiting from their donations.

[22] The s. 231.2(2) requirement should not apply to situations in which the requested information is required in order to verify the compliance of the taxpayer being audited. Regardless of whether or not there is a possibility or a probability that the audit will lead to the investigation of other unnamed taxpayers, the CRA should be able to obtain information it would otherwise have the ability to see in the course of an audit. The argument was made that if, during an audit, the records of the taxpayer record the identity of the other party to a transaction and the CRA requires nothing further, there is no need to resort to s. 231.2(2). However, it must be kept in mind that, in the instant case, the Foundation had not been keeping proper records. The illogical implication is that merely because the charity was not keeping proper records, the CRA is required to obtain judicial authorization even though those records, which would have included the very information the CRA is seeking, are ones that the CRA would ordinarily be able to review during an audit.

V. The Appellant's Policy Argument

[23] Another argument relied on by the appellant and accepted by Justice Rothstein is that reading s. 231.1(1) as conferring the right to obtain information about third parties in the course of an audit may lead to misuse of the audit power. Instead of seeking judicial authorization to obtain information about unnamed persons from a third party record holder, the Minister would simply audit the record holder.

[24] As mentioned above, s. 231.1(1) is broadly worded. It allows access to “information that is or should be in the books or records of the taxpayer”. It thus gives access to information about third parties

ces doutes sans obtenir les registres où étaient indiquées l'identité à la fois des donateurs et des bénéficiaires de leurs dons.

[22] La restriction énoncée au par. 231.2(2) ne devrait pas s'appliquer aux situations où les renseignements demandés sont nécessaires pour vérifier que le contribuable visé par la vérification se conforme à la Loi. Qu'il existe ou non une possibilité ou une probabilité que la vérification donne lieu à une enquête concernant d'autres contribuables non désignés nommément, l'ARC devrait pouvoir obtenir les renseignements dont elle pourrait autrement prendre connaissance dans le cadre d'une vérification. On a fait valoir que le recours au par. 231.2(2) devient inutile si, au cours d'une vérification, les registres du contribuable révèlent l'identité de l'autre partie à une opération et que l'ARC n'exige rien de plus. Or, en l'espèce, il ne faut pas oublier que la Fondation n'avait pas tenu les registres voulus. Cela signifierait, contre toute logique, que l'ARC devrait obtenir une autorisation judiciaire simplement parce que l'organisme de bienfaisance ne tenait pas les registres voulus, et ce, même si ces registres — où auraient figuré précisément les renseignements que l'ARC cherchait à obtenir — sont de ceux que l'ARC pourrait normalement examiner dans le cadre d'une vérification.

V. L'argument de principe de l'appelante

[23] L'appelante s'est aussi fondée sur un autre argument — retenu par le juge Rothstein — selon lequel l'interprétation du par. 231.1(1) comme conférant le droit d'obtenir des renseignements concernant des tiers dans le cadre d'une vérification pourrait ouvrir la voie à un usage abusif du pouvoir de vérification. Plutôt que de solliciter une autorisation judiciaire pour obtenir, d'un tiers qui tient des registres, des renseignements concernant des personnes non désignées nommément, le ministre se contenterait de procéder à la vérification de ce tiers.

[24] Comme nous l'avons déjà mentionné, le par. 231.1(1) est libellé en termes généraux. Il permet l'accès « aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient

that is required to be kept by the taxpayer, as well as information that may not be required to be kept but happens to be in the taxpayer's records.

[25] It is true that the broad wording of s. 231.1(1) provides a powerful tool that may reveal a great deal of information about transactions between the taxpayer under audit and third parties. However, this is business information. Taxpayers have a very low expectation of privacy in their business records relevant to the determination of their tax liability: *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627.

[26] The third party information at issue is directly tied to the operation of the Foundation and its status as a charity, receiving donations from third parties for which tax benefits are sought. The information was obtained by the Minister as part of a *bona fide* audit of the Foundation. A person who contributes to a charity can reasonably expect that if the charity is audited, the donor's contribution may be examined. Such a review will always raise the possibility that the donors will be investigated and ultimately reassessed.

[27] There remains a concern that the CRA may attempt to investigate unnamed taxpayers under the "guise" of an audit. Use of the word "guise" implies that the taxpayer being audited is not really suspected of non-compliance and that the unnamed persons are the real targets. However, if an organization's charitable program is not valid, then both the charity and any of its donors who claim tax credits are non-compliant. The CRA has a valid interest in investigating both. The same would be true of any other relationship involving reciprocal tax treatment. In our view, the risk seems minimal that the CRA would use its authority to audit a taxpayer who is not personally suspected of non-compliance merely

y figurer ». Il donne donc accès tant aux renseignements concernant des tiers que le contribuable est tenu de conserver, qu'à ceux que le contribuable n'est pas tenu de conserver, mais qui se trouvent dans ses registres.

[25] Certes, le libellé général du par. 231.1(1) fournit un outil puissant qui risque de dévoiler beaucoup de renseignements sur les opérations entre le contribuable visé par la vérification et des tiers. Il s'agit toutefois de renseignements commerciaux. Les attentes des contribuables en matière de protection de la vie privée demeurent très faibles en ce qui a trait à leurs registres commerciaux utiles à la détermination de leur assujettissement à l'impôt : *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627.

[26] Les renseignements en cause concernant des tiers sont directement liés au fonctionnement de la Fondation et à son statut d'organisme de bienfaisance qui reçoit, de tiers, des dons assortis d'avantages fiscaux. Le ministre a obtenu ces renseignements dans le cadre d'une vérification dont le véritable objet était la Fondation. Une personne qui contribue à un organisme de bienfaisance peut raisonnablement s'attendre à ce que sa contribution puisse être examinée si l'organisme fait l'objet d'une vérification. Pareil examen emporte toujours la possibilité que le donateur fasse l'objet d'une enquête et qu'une nouvelle cotisation soit établie ultimement à son égard.

[27] Subsiste la crainte que l'ARC puisse tenter d'enquêter sur des contribuables non désignés nommément « sous le couvert » d'une vérification. L'expression « sous le couvert » suppose que le contribuable qui fait l'objet de la vérification n'est pas réellement soupçonné de contrevenir à la Loi et que les personnes non désignées nommément en sont les véritables cibles. Or, si le programme de bienfaisance d'un organisme n'est pas valide, tant l'organisme que tous ses donateurs qui réclament un crédit d'impôt contreviennent à la Loi. L'ARC a donc un intérêt légitime à enquêter sur chacun d'eux. Il en serait de même de toute autre relation impliquant un traitement fiscal réciproque. À notre avis, le risque que l'ARC utilise son pouvoir de

to investigate other unnamed taxpayers for non-compliance.

VI. Remedy

[28] Given our conclusion that the CRA was not required to obtain judicial authorization in requesting and obtaining the donor list and related information, it is, strictly speaking, unnecessary to consider the issue of remedy for the purpose of disposing of this appeal. However, we feel that some comment is warranted on the Federal Court order granted by the applications judge, which vacated the reassessments of any donor who was identified to the CRA only by means of the information obtained as a result of the 2003 request. We agree with Rothstein J. that the Federal Court does not have the jurisdiction to order the Minister of National Revenue to vacate tax assessments. Where a taxpayer has concerns regarding certain evidence being used against him for the purposes of reassessment, the proper venue to challenge its admissibility is the Tax Court of Canada.

[29] For these reasons, we would dismiss the appeal with costs.

The reasons of Binnie, Deschamps and Rothstein JJ. were delivered by

[30] ROTHSTEIN J. (dissenting in part) — I have read the reasons of the Chief Justice and LeBel J. but I am unable to concur. In my respectful view, s. 231.2(2) of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), was intended to provide some restraint on the broad unilateral authority of the Canada Revenue Agency (“CRA”). The relevant provisions of the Act should be read in a manner that gives meaning to that section. I would allow the appeal. The relevant provisions of the Act have been reproduced in the reasons of the majority.

vérifier un contribuable qui n’est pas personnellement soupçonné de contrevenir à la Loi simplement pour enquêter sur la conformité des agissements d’autres contribuables non désignés nommément est minime.

VI. Le recours

[28] Compte tenu de notre conclusion selon laquelle l’ARC n’était pas tenue d’obtenir d’autorisation judiciaire pour exiger et obtenir la liste des donateurs et les renseignements connexes, il n’est pas nécessaire, à strictement parler, d’examiner la question du recours approprié pour trancher le pourvoi. Toutefois, nous croyons opportun de formuler certains commentaires sur l’ordonnance de la Cour fédérale, rendue par le juge des requêtes, qui a annulé les nouvelles cotisations de tous les donateurs dont l’identité a été révélée à l’ARC uniquement grâce aux renseignements obtenus par suite de sa demande faite en 2003. Nous souscrivons à l’opinion du juge Rothstein selon laquelle la Cour fédérale n’a pas compétence pour ordonner au ministre du Revenu national d’annuler les cotisations fiscales. Lorsqu’un contribuable craint que certains éléments de preuve soient utilisés contre lui pour l’établissement d’une nouvelle cotisation, il doit s’adresser à la Cour canadienne de l’impôt pour en contester l’admissibilité.

[29] Pour ces motifs, nous sommes d’avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

Version française des motifs des juges Binnie, Deschamps et Rothstein rendus par

[30] LE JUGE ROTHSTEIN (dissident en partie) — J’ai lu les motifs de la Juge en chef et du juge LeBel, mais je ne puis souscrire à leur opinion. À mon humble avis, le par. 231.2(2) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. 1985, ch. 1 (5^e suppl.) (« Loi »), visait à restreindre dans une certaine mesure le vaste pouvoir unilatéral de l’Agence du revenu du Canada (« ARC »). Les dispositions pertinentes de la Loi devraient recevoir une interprétation qui donne un sens à cet article. Je suis d’avis d’accueillir le pourvoi. Les dispositions législatives pertinentes sont reproduites dans les motifs des juges majoritaires.

[31] There is no doubt that broad power has been conferred on the CRA in respect of its audit of taxpayers. (Under s. 248(1) of the *Income Tax Act*, the definition of “taxpayer” includes “any person whether or not liable to pay tax” and this includes charitable organizations such as the Redeemer Foundation (“Foundation”)) Under s. 231.1(1), an authorized person may, for any purpose related to the administration and enforcement of the *Income Tax Act*, inspect, audit or examine books and records of a taxpayer. The CRA may require any documents of the taxpayer and any other person that may relate to information that is or should be in the books and records of the taxpayer.

[32] Under s. 230(1), every person carrying on business and every person required to pay tax shall keep records and books of account in such form and containing such information as will enable the taxes payable to be determined.

[33] The requirement on charities to keep records and books is specifically dealt with under s. 230(2). Every registered charity is required to keep records and books containing information that will enable the CRA to determine if there are any grounds for revocation of the charity’s registration, a duplicate of each receipt for a donation containing prescribed information and other information as will enable the CRA to verify the donation for which deductions or tax credits are available.

[34] Under s. 230(3), where adequate records and books have not been kept, the CRA may require that the books and records shall be kept as specified by it.

[35] Read in isolation, these provisions might be interpreted as empowering the CRA, in addition to conducting an audit of a taxpayer at any reasonable time, to require such information to be kept as would enable the CRA to obtain the names of unnamed persons. However, these provisions must

[31] Il ne fait aucun doute que l’ARC dispose d’un vaste pouvoir de vérification des contribuables. (Suivant le par. 248(1) de la Loi, sont comprises dans la définition de « contribuables » « toutes les personnes, même si elles ne sont pas tenues de payer l’impôt », ce qui inclut les organismes de bienfaisance tels que la Redeemer Foundation (« Fondation »).) Selon le par. 231.1(1), une personne autorisée peut, pour l’application et l’exécution de la Loi, inspecter, vérifier ou examiner les livres et registres d’un contribuable. L’ARC peut exiger tous documents du contribuable ou d’une autre personne qui peuvent se rapporter aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer.

[32] Selon le par. 230(1), quiconque exploite une entreprise et quiconque est obligé de payer des impôts doit tenir des registres et des livres de comptes, dans la forme et renfermant les renseignements qui permettent d’établir le montant des impôts payables.

[33] L’obligation pour les organismes de bienfaisance de tenir des registres et des livres de comptes est prévue expressément au par. 230(2). Chaque organisme de bienfaisance enregistré doit tenir des registres et des livres de comptes qui contiennent : des renseignements qui permettent à l’ARC de déterminer s’il existe des motifs d’annulation de l’enregistrement de l’organisme; un double de chaque reçu, renfermant les renseignements prescrits, visant les dons reçus; d’autres renseignements qui permettent à l’ARC de vérifier les dons qui donnent droit à des déductions ou à des crédits d’impôt.

[34] Selon le par. 230(3), l’ARC peut enjoindre à une personne qui n’a pas tenu les registres et livres de comptes voulus de tenir ceux qu’elle spécifie.

[35] Prises isolément, ces dispositions peuvent être interprétées comme conférant à l’ARC non seulement le pouvoir de procéder à une vérification des livres et registres d’un contribuable à tout moment raisonnable, mais également celui d’exiger la conservation des renseignements qui lui

be interpreted having regard to other relevant provisions of the Act. In *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, [2005] 2 S.C.R. 601, 2005 SCC 54, at para. 10, the Chief Justice and Major J. stated:

The interpretation of a statutory provision must be made according to a textual, contextual and purposive analysis to find a meaning that is harmonious with the Act as a whole. [Emphasis added.]

[36] Here the other relevant provision is s. 231.2. Under s. 231.2(1),

the Minister may . . . for any purpose related to the administration or enforcement of this Act, . . . require that any person provide . . .

- (a) any information or additional information . . . or
- (b) any document.

Section 231.2(1) must be interpreted as providing the CRA with additional power to what it is given under ss. 230 and 231.1. If it did not provide additional power, it would be unnecessary. Parliament does not intend to enact pointless legislation. As stated in *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, at para. 27,

a label of absurdity can be attached to interpretations which defeat the purpose of a statute or render some aspect of it pointless or futile

[37] The CRA's audit and inspection powers under ss. 230 and 231.1 cannot be as wide as the majority asserts because such interpretation would ignore and give no meaning to s. 231.2. However, the additional power given to the CRA under s. 231.2(1), although very broad, is not itself unlimited. It is made subject to s. 231.2(2) which provides that the CRA shall not under s. 231.2(1) impose a requirement for information or documents relating to unnamed persons unless it first obtains judicial authorization.

permettraient d'obtenir les noms des personnes non désignées nommément. Cependant, elles doivent être interprétées à la lumière des autres dispositions pertinentes de la Loi. Dans *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, [2005] 2 R.C.S. 601, 2005 CSC 54, la Juge en chef et le juge Major ont affirmé, au par. 10 :

L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble. [Je souligne.]

[36] En l'espèce, l'autre disposition législative pertinente est l'art. 231.2, dont le par. (1) prévoit :

. . . le ministre peut [. . .] pour l'application et l'exécution de la présente loi [. . .] exiger d'une personne . . .

- a) qu'elle fournisse tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire . . .
- b) qu'elle produise des documents.

Le paragraphe 231.2(1) doit être interprété comme conférant à l'ARC un pouvoir supplémentaire à ceux que lui confèrent les art. 230 et 231.1. Autrement, il serait inutile. Le législateur ne saurait avoir l'intention d'adopter une disposition législative qui n'a aucun effet. Comme l'affirme la Cour dans *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, par. 27 :

. . . on peut qualifier d'absurdes les interprétations qui vont à l'encontre de la fin d'une loi ou en rendent un aspect inutile ou futile . . .

[37] Les pouvoirs de vérification et d'inspection conférés à l'ARC par les art. 230 et 231.1 ne peuvent être aussi vastes que les juges majoritaires le prétendent, car une telle interprétation ferait abstraction de l'art. 231.2 et le dépouillerait de tout sens. Toutefois, même s'il est très vaste, le pouvoir supplémentaire conféré à l'ARC par le par. 231.2(1) n'est pas illimité. Il est subordonné au par. 231.2(2), qui interdit à l'ARC d'exiger de quiconque la fourniture de renseignements ou la production de documents prévue au par. 231.2(1) concernant des personnes non désignées nommément, sans y être préalablement autorisée par un juge.

[38] Under the majority's interpretation and that of the Court of Appeal, the CRA could always avoid s. 231.2(2) by requesting information pertaining to unnamed persons in the exercise of its audit power of the taxpayer it was asking to provide that information. That would leave to the discretion of the CRA whether it wished to proceed by way of audit or judicial authorization to obtain information or documents relating to unnamed persons. That would render s. 231.2(2), a taxpayer protection provision, at best, a feeble requirement and, at worst, totally ineffective.

[39] At para. 15, the majority states that the argument that s. 231.1(1) should be read down to avoid redundancy fails. With respect, the notion of reading down is misplaced. What is required is to interpret provisions of the Act that bear upon each other to be coherent when read together. The question here is whether, in the exercise of its authority to audit, the CRA may avoid s. 231.2(2). The majority's approach would eliminate the need for s. 231.2(2) entirely whenever the CRA is auditing a taxpayer. Nothing in the Act suggests such a restricted application of s. 231.2(2).

[40] I think the difference between ss. 230 and 231.1 on the one hand and s. 231.2 on the other is that under ss. 230 and 231.1, the focus is on the taxpayer's compliance with the Act and the ability of the CRA to ensure that under a self-reporting system, it may seek and obtain information that will enable it to ensure such compliance or determine non-compliance by the taxpayer. Under s. 231.2, the information and documents sought by the CRA, with a judge's authorization when necessary and otherwise without it, may be seen as enhancing the CRA's audit power of the taxpayer, but may also be for other purposes such as dealing

[38] Selon l'interprétation des juges majoritaires et de la Cour d'appel, l'ARC pourrait toujours échapper à l'application du par. 231.2(2) en exigeant des renseignements concernant des personnes non désignées nommément dans le cadre de l'exercice de son pouvoir de vérification du contribuable à qui elle demande de fournir ces renseignements. L'ARC aurait donc entière discrétion pour décider soit de procéder par voie de vérification soit de demander une autorisation judiciaire pour obtenir des renseignements ou des documents se rapportant à des personnes non désignées nommément. Le paragraphe 231.2(2), qui vise à protéger le contribuable, n'aurait plus, au mieux, qu'un effet très limité et, au pire, absolument aucun effet.

[39] Au paragraphe 15 de leurs motifs, les juges majoritaires affirment que l'argument selon lequel le par. 231.1(1) devrait recevoir une interprétation atténuée pour éviter la redondance échoue. Avec égards, j'estime que la notion d'interprétation atténuée est hors de propos. Il faut plutôt interpréter les dispositions interreliées de la Loi de sorte qu'elles forment un tout cohérent lorsqu'elles sont lues conjointement. Il s'agit ici de savoir si, dans l'exercice de son pouvoir de vérification, l'ARC peut se soustraire à l'application du par. 231.2(2). L'approche des juges majoritaires rendrait le par. 231.2(2) totalement inutile dans le contexte de la vérification d'un contribuable par l'ARC. Rien dans la Loi ne donne à croire qu'il faille appliquer le par. 231.2(2) aussi restrictivement.

[40] J'estime que la différence entre les art. 230 et 231.1, d'une part, et l'art. 231.2, d'autre part, réside dans ce qui suit : les art. 230 et 231.1 mettent l'accent sur le respect de la Loi par le contribuable et sur la capacité pour l'ARC, dans le contexte d'un système d'autodéclaration, de demander et d'obtenir des renseignements qui lui permettent de s'assurer de ce respect ou de conclure au non-respect de la Loi par le contribuable. Le pouvoir que l'art. 231.2 confère à l'ARC d'exiger des renseignements et documents — avec l'autorisation d'un juge, au besoin, sinon sans cette autorisation — peut être vu comme un accroissement de son pouvoir de

with non-payment and obtaining information about unnamed persons.

[41] Where the CRA seeks information or documents for a purpose other than compliance by the taxpayer with the Act that may be determined through audit, it is acting outside ss. 230 and 231.1. If what the CRA seeks pertains to unnamed persons, judicial authorization is required.

[42] As a result of the audit of the Foundation and Redeemer University College for the 1997 fiscal year, which apparently raised concerns for the CRA, letters were written on July 10, 2000 to donors to the Foundation proposing to reassess and disallow credits for donations associated with the Forgivable Loan Program (“FLP”) for students of the College. It would thus appear that as early as July 2000, if not before, it was the CRA’s intent to reassess donors associated with the FLP. During subsequent audits, books and records were required under s. 230(3), and information and documents were requested to enable the CRA to reassess donors for subsequent years.

[43] In my opinion, once the CRA wished to obtain the names of and information about unnamed persons, it was required to first obtain judicial authorization under s. 231.2(2). It could not avoid the necessity of obtaining that authorization by issuing a requirement under s. 230(3). Further, I agree with Hughes J., the applications judge, that the necessity of judicial authorization could not be avoided by making a verbal or informal request for the information ([2006] 1 F.C.R. 416, 2005 FC 1361).

[44] Whether information and documents were required for the sole purpose of obtaining

vérification d’un contribuable, mais il peut aussi servir à d’autres fins, par exemple, à prendre des mesures en cas de non-paiement et à obtenir des renseignements concernant des personnes non désignées nommément.

[41] Lorsque l’ARC cherche à obtenir des renseignements ou des documents dans un but autre que celui de s’assurer que le contribuable respecte la Loi, ce qu’elle pourrait déterminer par une vérification, elle outrepassé les pouvoirs que lui confèrent les art. 230 et 231.1. Si ce que cherche l’ARC se rapporte à des personnes non désignées nommément, elle doit obtenir une autorisation judiciaire.

[42] Par suite de la vérification de la Fondation et du Redeemer University College pour l’année d’imposition 1997, qui semble avoir éveillé les soupçons de l’ARC à certains égards, cette dernière a écrit aux donateurs de la Fondation, le 10 juillet 2000, pour leur faire part de son intention d’établir de nouvelles cotisations et de refuser les crédits d’impôt pour les dons qu’ils avaient faits au Programme des prêts à remboursement conditionnel (« PPRC ») à l’intention d’étudiants du Collège. Il semblerait donc que, dès juillet 2000, si ce n’est plus tôt, l’ARC voulait établir de nouvelles cotisations à l’égard des donateurs associés au PPRC. Lors de vérifications subséquentes, elle a exigé des livres et registres en vertu du par. 230(3). Elle a aussi demandé des renseignements et des documents en vue d’établir de nouvelles cotisations à l’égard des donateurs pour les années subséquentes.

[43] À mon avis, dès lors que l’ARC a souhaité obtenir les noms de personnes non désignées nommément ainsi que des renseignements à leur sujet, elle était tenue d’obtenir au préalable une autorisation judiciaire conformément au par. 231.2(2). Elle ne pouvait se soustraire à la nécessité d’obtenir cette autorisation en formulant une demande en vertu du par. 230(3). En outre, je suis d’accord avec le juge Hughes, juge des requêtes, pour dire que l’ARC ne pouvait pas non plus se soustraire à cette exigence en demandant les renseignements verbalement ou de manière informelle ([2006] 1 R.C.F. 416, 2005 CF 1361).

[44] Que l’ARC ait demandé des renseignements et des documents dans le seul but d’obtenir de

information about unnamed persons, or the dual purpose of auditing the Foundation and obtaining information about the unnamed persons, the CRA was obligated to comply with s. 231.2(2).

[45] The CRA argues that the Foundation was required to maintain the information it sought for purposes of its audit. It says it would be unreasonable and impractical to require the CRA to have to obtain judicial authorization just because there may be a chance that unnamed persons may be disclosed in the information of the taxpayer it is auditing. It says it audits or examines close to 400,000 returns in a year. Since it is entitled to the information for purposes of the audit, no useful purpose would be served by requiring it to obtain judicial authorization for information pertaining to unnamed persons.

[46] I agree that it would be unreasonable and impractical to require the CRA to obtain judicial authorization just because there may be a possibility that the names of persons other than the taxpayer may be disclosed in the information of the taxpayer it is auditing. But that is not this case. In this case, the CRA had decided in July 2000 or earlier that it intended to reassess donors, but needed more information before it could do so. This is not a case where the information needed to reassess donors was entirely within the records when the CRA's purpose was solely the audit of the Foundation. When the CRA forms the intention to ask for information pertaining to or identifying unnamed persons to verify their compliance with the Act, judicial authorization must be obtained.

[47] I accept that the CRA audits and inspects almost 400,000 returns each year, but its own practices indicate that obtaining judicial authorization should not be unduly burdensome. The CRA

l'information concernant des personnes non désignées nommément, ou dans le double but de vérifier les livres et registres de la Fondation et d'obtenir des renseignements concernant des personnes non désignées nommément, elle devait se conformer au par. 231.2(2).

[45] L'ARC soutient que la Fondation devait conserver les renseignements demandés pour les besoins de sa vérification. Selon elle, il serait déraisonnable et irréaliste d'exiger qu'elle obtienne une autorisation judiciaire simplement parce que les renseignements sur le contribuable visé par la vérification pourraient risquer de révéler les noms de personnes non désignées nommément. L'ARC affirme vérifier ou examiner annuellement près de 400 000 déclarations. Puisqu'elle a droit aux renseignements pour les besoins de la vérification, son obligation d'obtenir au préalable une autorisation judiciaire pour demander des renseignements concernant des personnes non désignées nommément ne servirait aucune fin utile.

[46] Je conviens qu'il serait déraisonnable et irréaliste d'exiger que l'ARC obtienne une autorisation judiciaire simplement parce que les noms de personnes autres que le contribuable visé par la vérification pourraient figurer dans les renseignements du contribuable. Mais ce n'est pas le cas en l'espèce. En l'espèce, l'ARC avait décidé en juillet 2000, si ce n'est plus tôt, d'établir de nouvelles cotisations à l'égard de donateurs, mais pour ce faire, il lui fallait obtenir plus de renseignements. Il ne s'agit pas d'un cas où les renseignements nécessaires pour établir de nouvelles cotisations à l'endroit de certains donateurs figuraient entièrement dans les registres consultés par l'ARC dans le seul but de procéder à une vérification de la Fondation. Lorsque l'ARC a l'intention de demander des renseignements concernant ou identifiant des personnes non désignées nommément afin de vérifier si elles se conforment à la Loi, elle doit obtenir une autorisation judiciaire.

[47] Je comprends que l'ARC vérifie et inspecte chaque année près de 400 000 déclarations, mais ses propres pratiques indiquent que l'obtention d'une autorisation judiciaire ne devrait pas lui

has issued “Requirement Guidelines” which outline steps to be taken to obtain information during an audit when information considered necessary by the CRA is not voluntarily forthcoming. The Guidelines segment when a requirement under s. 231.2(1) may be issued and when a requirement under s. 231.2(2), judicial authorization, is necessary.

[48] At para. 20, the Chief Justice and LeBel J. state that “[i]t would be illogical to require a charity to keep records to enable the CRA to verify the legitimacy of its donations, but then require the CRA to obtain judicial authorization in order to review those records.” I do not say that if a taxpayer is required to maintain records, that the CRA cannot see those records without judicial authorization. The distinction I do make is in circumstances in which the CRA has formed the intent to obtain information pertaining to compliance of specific but unnamed persons and requires the charity to maintain books and records or requests the charity to provide information so that the CRA can obtain the information and names of the unnamed persons. In such cases, it must obtain judicial authorization.

[49] The majority also says that s. 231.2(2) should not apply in situations where the information requested is required to verify compliance by the audited taxpayer when that taxpayer has not been keeping “proper records”. They say that the illogical implication is that the CRA must obtain judicial authorization merely because the taxpayer did not maintain proper records. Here the Foundation had not been asked to keep transmittal records until November 1999. At the same time, the CRA stated that it would “disallo[w] the deductions to parents on their individual income tax returns if the Charity fails to cease this practice” (participation in the FLP). There is no indication, other than the CRA’s specific request that the Foundation

imposer un fardeau excessif. L’ARC a établi des « Lignes directrices sur les demandes péremptoires », dans lesquelles elle expose les étapes à suivre lorsque, dans le cadre d’une vérification, certains renseignements qu’elle estime nécessaires ne sont pas fournis volontairement. Les Lignes directrices font la distinction entre les cas où une demande péremptoire fondée sur le par. 231.2(1) est possible, et ceux où une demande péremptoire fondée sur le par. 231.2(2), qui requiert l’obtention d’une autorisation judiciaire, est nécessaire.

[48] Au paragraphe 20 de leurs motifs, la Juge en chef et le juge LeBel affirment qu’« [i]l serait illogique d’enjoindre à un organisme de bienfaisance de tenir des registres pour que l’ARC puisse vérifier la légitimité des dons qu’il reçoit, et d’exiger ensuite que l’ARC obtienne une autorisation judiciaire pour les examiner. » Je ne prétends pas que l’ARC ne peut pas avoir accès, sans autorisation judiciaire, aux registres qu’un contribuable est obligé de tenir. Je fais toutefois une distinction dans les cas où l’ARC a formé l’intention d’obtenir des renseignements concernant le respect de la Loi par des personnes spécifiques, mais non désignées nommément, et qu’elle intime à l’organisme de bienfaisance de tenir des livres et registres ou lui demande de fournir de l’information de manière à pouvoir obtenir les noms de ces personnes non désignées nommément ou des renseignements à leur sujet. En pareils cas, l’ARC doit obtenir une autorisation judiciaire.

[49] Les juges majoritaires affirment aussi que le par. 231.2(2) ne devrait pas s’appliquer dans les situations où les renseignements requis sont demandés pour s’assurer du respect de la Loi par le contribuable soumis à la vérification et où celui-ci n’a pas tenu les « registres voulus ». Ils soutiennent que, contre toute logique, l’ARC devrait ainsi obtenir une autorisation judiciaire simplement parce que l’organisme de bienfaisance n’a pas tenu les registres voulus. En l’occurrence, on n’a pas demandé à la Fondation de tenir des registres des transmissions avant novembre 1999. Par ailleurs, l’ARC a exprimé son intention de [TRADUCTION] « refuser la déduction réclamée par les parents dans leur déclaration de revenu des particuliers si l’organisme de

maintain transmittal forms in 1999, that transmittal forms were “proper records” that the Foundation or any other charity was required to keep under s. 230(2). Once the CRA decided that it would reassess donors participating in the FLP, the request for transmittal forms was a request for information about unnamed persons pertaining to their compliance with the Act. The letter request for transmittal forms in 1999 could not be used to bypass s. 231.2(2).

[50] The Guidelines state:

When the Minister is seeking to require information from any person relating to one or more unknown parties, the Minister must obtain prior judicial authorization under subsection 231.2(3) of the ITA

(Ministry of National Revenue, *Requirement Guidelines*, July 20, 1995, at p. 5)

There is no indication that the requirement to obtain judicial authorization when the CRA is seeking information pertaining to unnamed persons is not applicable during the course of an audit.

[51] The CRA says that inconsistent administrative practice is not a determinative factor in statutory interpretation. I agree. However, the Guidelines include the circumstances when judicial authorization is necessary without in any way indicating that the procedure should be avoided if possible for practicality reasons or that it is unnecessary when an audit is being conducted. Indeed, the application is made *ex parte*, and pursuant to s. 231.2(3), all that need be demonstrated is that the person or group is ascertainable and that the purpose of the application is to verify compliance by the person or group with any duty or obligation under the Act. I infer that recourse to judicial

bienfaisance ne met pas fin à cette pratique » (soit la participation au PPRC). Mise à part la demande spécifique formulée en 1999 par l’ARC pour que la Fondation conserve les formulaires de transmission, rien n’indique que ces formulaires faisaient partie des « registres voulus » que la Fondation ou tout autre organisme de bienfaisance devaient tenir aux termes du par. 230(2). Dès que l’ARC a décidé qu’elle établirait de nouvelles cotisations pour les donateurs qui participaient au PPRC, sa demande de production des formulaires de transmission constituait une demande de renseignements concernant des personnes non désignées nommément au sujet de leur respect de la Loi. La lettre de 1999 par laquelle l’ARC demandait les formulaires de transmission ne pouvait servir à contourner les exigences du par. 231.2(2).

[50] Selon les Lignes directrices :

Si le ministre cherche à exiger d’une personne des renseignements reliés à une ou à plusieurs parties inconnues, il doit au préalable obtenir une autorisation judiciaire en vertu du paragraphe 231.2(3) de la LIR . . .

(Ministère du Revenu national, *Lignes directrices sur les demandes péremptoires*, 20 juillet 1995, p. 6)

Rien n’indique que l’obligation de l’ARC d’obtenir une autorisation judiciaire lorsqu’elle cherche à obtenir des renseignements concernant des personnes non désignées nommément ne s’applique pas dans le cadre d’une vérification.

[51] L’ARC affirme qu’une pratique administrative incompatible n’est pas un facteur déterminant en matière d’interprétation législative. Je suis d’accord. Cependant, les Lignes directrices prévoient les cas où une autorisation judiciaire est nécessaire, sans indiquer de quelque façon que se soit qu’il faut éviter, si possible, pour des raisons d’ordre pratique, de recourir à cette procédure ou qu’elle est inutile lors d’une vérification. D’ailleurs, la requête en autorisation est présentée *ex parte* et, selon le par. 231.2(3), il suffit de démontrer que la personne ou le groupe est identifiable et que la requête ne vise qu’à vérifier si cette personne ou les personnes de ce groupe ont respecté quelque devoir ou obligation

authorization when necessary should not be unduly burdensome.

[52] The CRA says that its power under s. 231.2(1) is permissive and that the restriction on that permissive power in s. 231.2(2) does not transform the permissive power into a mandatory obligation. However, as I have indicated, where the CRA seeks information pertaining to unnamed persons for the purpose of verifying their compliance with the Act, it cannot obtain that information under its authority to audit another taxpayer. It is open to the CRA to resort to s. 231.2. If it does so, it is under s. 231.2(2) when it seeks information about unnamed persons.

[53] The Federal Court of Appeal was of the opinion that because there is a reciprocity in the tax treatment of most transactions, the CRA may use the information obtained from one taxpayer to ensure compliance by the other party to the transaction. The Court of Appeal stated:

The Minister has every interest in confirming that the amount claimed as a business expense by the buyer is the amount recorded as revenue by the seller. In the case of registered charities, the same reciprocity applies. If the Minister determines that donations received are not eligible for deduction, then he has an interest in reviewing the returns of those to whom a receipt has been issued in respect of those donations. This ability to subject both parties to a transaction to equivalent tax treatment is a fundamental aspect of the verification process.

([2007] 3 F.C.R. 40, 2006 FCA 325, at para. 41)

[54] I agree that there is reciprocity of tax treatment of many commercial and charitable transactions and that the CRA may have an interest in seeing how both the taxpayer and the other party to a transaction have recognized it for tax purposes. If, during an audit, the records of the taxpayer record the identity of the other party to a transaction and the CRA requires nothing further, there is no need to resort to s. 231.2(2). But that is not an argument that justifies bypassing the requirements

prévu par la Loi. Je conclus que le recours à l'autorisation judiciaire, lorsqu'elle est nécessaire, ne devrait pas imposer un fardeau excessif.

[52] L'ARC soutient que le pouvoir que lui confère le par. 231.2(1) est facultatif et que la restriction imposée par le par. 231.2(2) ne transforme pas ce pouvoir facultatif en une obligation impérative. Or, comme je l'ai indiqué, lorsque l'ARC demande des renseignements se rapportant à des personnes non désignées nommément dans le but de vérifier si elles respectent la Loi, elle ne peut obtenir ces renseignements en vertu de son pouvoir de vérification d'un autre contribuable. L'ARC peut recourir à l'art. 231.2. Le cas échéant, elle doit se conformer au par. 231.2(2) si elle cherche à obtenir des renseignements concernant des personnes non désignées nommément.

[53] Selon la Cour d'appel fédérale, étant donné la réciprocité dans le traitement fiscal de la plupart des opérations commerciales, l'ARC peut utiliser les renseignements qu'elle a obtenus d'un contribuable pour s'assurer que l'autre partie à l'opération respecte la Loi. La Cour d'appel a dit ce qui suit :

Le ministre a tout intérêt à vérifier que le montant réclamé au titre des dépenses d'entreprise par l'acheteur correspond au montant enregistré à titre de revenu par le vendeur. Dans le cas des organismes de bienfaisance, la même réciprocité s'applique. Si le ministre détermine que les dons reçus ne sont pas admissibles à une déduction, il a alors intérêt à vérifier les déclarations de ceux à qui un reçu a été remis pour ces dons. Le fait de pouvoir assujettir les deux parties d'une transaction à un traitement fiscal équivalent représente un aspect fondamental du processus de vérification.

([2007] 3 R.C.F. 40, 2006 CAF 325, par. 41)

[54] Je conviens qu'il y a réciprocité dans le traitement fiscal de nombreuses opérations commerciales et que l'ARC peut avoir intérêt à vérifier comment le contribuable et l'autre partie à l'opération l'ont qualifiée pour fins d'imposition. Si les registres du contribuable soumis à une vérification révèlent l'identité de l'autre partie à l'opération et que l'ARC n'exige rien de plus, le recours au par. 231.2(2) est inutile. Cependant, cela ne saurait permettre de contourner les exigences du par. 231.2(2),

of s. 231.2(2) which would be the case if every time a taxpayer was audited, the CRA had unfettered licence to obtain information pertaining to unnamed persons.

[55] In their reasons, my colleagues deal with the policy arguments surrounding the interpretation of the Act. They state in para. 25 that individuals have a very low expectation of privacy in their business and tax records and that it is indeed the case that s. 231.1 may reveal a great deal of information about audited taxpayers and unnamed persons. However, this case is one of statutory interpretation. I agree that individuals and entities may have a low expectation of privacy in their business and tax records, but in my view, it is still necessary to interpret the Act in a manner that gives coherent meaning to the relevant provisions as read together.

[56] The Chief Justice and LeBel J. say the CRA is entitled, without resort to s. 231.2(2), to request information that ought to be in the records of a taxpayer according to the Act. However, as stated, the relevant sections of the Act are extremely broad. Because the authority of the CRA under the Act is so broad, it should be required to follow the procedures provided in the Act rigorously. Section 231.2(2) was intended to provide some minimal restraint on those broad powers, and in my respectful view, in the course of an audit of a taxpayer, when the CRA forms the intention to obtain information pertaining to unnamed persons, judicial authorization under s. 231.2(2) is required.

[57] I would allow the appeal with costs and restore the decision of the applications judge with one exception. Paragraph 4 of the application judge's order of October 4, 2005, reads:

The Respondent shall vacate all reassessments and proposals to reassess in respect of any donor where identity

ce qui serait le cas si, chaque fois qu'un contribuable faisait l'objet d'une vérification, l'ARC jouissait d'une liberté totale pour obtenir des renseignements se rapportant à des personnes non désignées nommément.

[55] Dans leurs motifs, mes collègues traitent des arguments de principe touchant l'interprétation de la Loi. Au paragraphe 25, ils affirment que les attentes des contribuables en matière de protection de la vie privée sont très faibles en ce qui a trait à leurs registres commerciaux et fiscaux et que l'art. 231.1 risque effectivement de dévoiler beaucoup de renseignements sur les contribuables soumis à la vérification et sur des personnes non désignées nommément. Cependant, la présente affaire relève du domaine de l'interprétation législative. Je conviens que les attentes des particuliers et des entités en matière de protection de la vie privée peuvent être très faibles en ce qui a trait à leurs registres commerciaux et fiscaux. J'estime toutefois qu'il demeure nécessaire d'interpréter la Loi de façon à ce que les dispositions pertinentes forment un tout cohérent lorsqu'elles sont lues conjointement.

[56] Selon la Juge en chef et le juge LeBel, l'ARC a le droit, sans recourir au par. 231.2(2), d'exiger les renseignements qui devraient figurer, selon la Loi, dans les registres d'un contribuable. Or, comme je l'ai mentionné, les dispositions pertinentes de la Loi sont formulées en termes extrêmement généraux. Étant investie de pouvoirs aussi vastes, l'ARC devrait être tenue de suivre rigoureusement la procédure prévue à la Loi. Le paragraphe 231.2(2) visait à limiter un tant soit peu ces vastes pouvoirs et, à mon avis, lorsque l'ARC forme l'intention d'obtenir des renseignements sur des personnes non désignées nommément dans le cadre d'une vérification, elle doit obtenir l'autorisation judiciaire exigée par le par. 231.2(2).

[57] Je suis d'avis d'accueillir le pourvoi avec dépens et de rétablir la décision du juge des requêtes, sauf le paragraphe 4 de son ordonnance prononcée le 4 octobre 2005, qui est ainsi rédigé :

[TRADUCTION] Le défendeur annulera les nouvelles cotisations et les projets de nouvelles cotisations à

was made known to the Respondent only by means of the information illegally obtained;

[58] The CRA submits that the Federal Court does not have the jurisdiction to order the Minister of National Revenue to vacate tax assessments. I agree. Section 152(8) of the *Income Tax Act* deems an assessment to be valid unless varied or vacated on objection to the CRA or on appeal to the Tax Court of Canada. Section 169(1) of the *Income Tax Act*, providing for an appeal to the Tax Court, is the mechanism available to taxpayers who wish to have their assessments vacated. Pursuant to s. 18.5 of the *Federal Courts Act*, R.S.C. 1985, c. F-7,

[the power of the Federal Court on judicial review is not applicable where] an Act of Parliament expressly provides for an appeal to . . . the Tax Court of Canada . . .

The applications judge did not have jurisdiction to vacate the tax assessments of the donors in this case. As the CRA quite properly conceded, any issues as to the admissibility of evidence in respect of assessments can be made at the Tax Court.

APPENDIX

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

230. (1) [Records and books] Every person carrying on business and every person who is required, by or pursuant to this Act, to pay or collect taxes or other amounts shall keep records and books of account (including an annual inventory kept in prescribed manner) at the person's place of business or residence in Canada or at such other place as may be designated by the Minister, in such form and containing such information as will enable the taxes payable under this Act or the taxes or other amounts that should have been deducted, withheld or collected to be determined.

(2) [Idem] Every registered charity and registered Canadian amateur athletic association shall keep records and books of account at an address in Canada

l'égard de tout donateur dont l'identité a été portée à sa connaissance uniquement par les renseignements obtenus illégalement;

[58] L'ARC soutient que la Cour fédérale n'a pas compétence pour enjoindre au ministre du Revenu national d'annuler une cotisation fiscale. Je suis d'accord. Selon le par. 152(8) de la Loi, la cotisation est réputée valide sous réserve des modifications qui peuvent y être apportées ou de son annulation lors d'une opposition signifiée à l'ARC ou d'un appel à la Cour canadienne de l'impôt. Le paragraphe 169(1) de la Loi, qui permet un appel à la Cour canadienne de l'impôt, est le mécanisme dont disposent les contribuables désireux de faire annuler leurs cotisations. Selon l'article 18.5 de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, ch. F-7 :

. . . lorsqu'une loi fédérale prévoit expressément qu'il peut être interjeté appel, devant la [. . .] Cour canadienne de l'impôt [. . .] cette décision [. . .] ne peut [. . .] faire l'objet de contrôle . . .

Le juge des requêtes n'avait pas compétence pour annuler les cotisations fiscales des donateurs. Comme l'a, à très juste titre, concédé l'ARC, les questions touchant l'admissibilité de la preuve relative aux cotisations peuvent être soumises à la Cour canadienne de l'impôt.

ANNEXE

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

230. (1) [Livres de comptes et registres] Quiconque exploite une entreprise et quiconque est obligé, par ou selon la présente loi, de payer ou de percevoir des impôts ou autres montants doit tenir des registres et des livres de comptes (y compris un inventaire annuel, selon les modalités réglementaires) à son lieu d'affaires ou de résidence au Canada ou à tout autre lieu que le ministre peut désigner, dans la forme et renfermant les renseignements qui permettent d'établir le montant des impôts payables en vertu de la présente loi, ou des impôts ou autres sommes qui auraient dû être déduites, retenues ou perçues.

(2) [Livres de comptes et registres d'un organisme de bienfaisance] Chaque organisme de bienfaisance enregistré et chaque association canadienne enregistrée

recorded with the Minister or designated by the Minister containing

- (a) information in such form as will enable the Minister to determine whether there are any grounds for the revocation of its registration under this Act;
- (b) a duplicate of each receipt containing prescribed information for a donation received by it; and
- (c) other information in such form as will enable the Minister to verify the donations to it for which a deduction or tax credit is available under this Act.

(2.1)[Idem, lawyers] For greater certainty, the records and books of account required by subsection (1) to be kept by a person carrying on business as a lawyer (within the meaning assigned by subsection 232(1)) whether by means of a partnership or otherwise, include all accounting records of the lawyer, including supporting vouchers and cheques.

(3) [Minister's requirement to keep records, etc.] Where a person has failed to keep adequate records and books of account for the purposes of this Act, the Minister may require the person to keep such records and books of account as the Minister may specify and that person shall thereafter keep records and books of account as so required.

(4) [Limitation period for keeping records, etc.] Every person required by this section to keep records and books of account shall retain

- (a) the records and books of account referred to in this section in respect of which a period is prescribed, together with every account and voucher necessary to verify the information contained therein, for such period as is prescribed; and
- (b) all other records and books of account referred to in this section, together with every account and voucher necessary to verify the information contained therein, until the expiration of six years from the end of the last taxation year to which the records and books of account relate.

(4.1)[Electronic records] Every person required by this section to keep records who does so electronically

de sport amateur doit tenir des registres et des livres de comptes à une adresse au Canada, enregistrée auprès du ministre ou désignée par lui, qui contiennent ce qui suit :

- a) des renseignements sous une forme qui permet au ministre de déterminer s'il existe des motifs d'annulation de l'enregistrement de l'organisme ou de l'association en vertu de la présente loi;
- b) un double de chaque reçu, renfermant les renseignements prescrits, visant les dons reçus par l'organisme ou l'association;
- c) d'autres renseignements sous une forme qui permet au ministre de vérifier les dons faits à l'organisme ou à l'association et qui donnent droit à une déduction ou à un crédit d'impôt aux termes de la présente loi.

(2.1)[Idem, avocats] Il est entendu que les registres et les livres de comptes qui doivent, en vertu du paragraphe (1), être tenus par une personne exploitant une entreprise consistant dans l'exercice de la profession d'avocat (au sens du paragraphe 232(1)) en société de personnes ou autrement comprennent tous les registres comptables de l'avocat, y compris les pièces justificatives et les chèques.

(3) [Ordre du ministre quant à la tenue des registres] Le ministre peut enjoindre à une personne qui n'a pas tenu les registres et livres de comptes voulus pour l'application de la présente loi de tenir ceux qu'il spécifie et cette personne doit, dès lors, tenir les registres et livres de comptes qui sont ainsi exigés d'elle.

(4) [Durée de conservation] Quiconque est requis, sous le régime du présent article, de tenir des registres et livres de comptes doit conserver :

- a) les registres et livres de comptes, de même que les comptes et pièces justificatives nécessaires à la vérification des renseignements contenus dans ces registres et livres de comptes, dont les règlements prévoient la conservation pour une période déterminée;
- b) tous les autres registres et livres de comptes mentionnés au présent article de même que les comptes et pièces justificatives nécessaires à la vérification des renseignements contenus dans ces registres et livres de comptes pendant les six ans qui suivent la fin de la dernière année d'imposition à laquelle les documents se rapportent.

(4.1)[Registres électroniques] Quiconque tient des registres, comme l'en oblige le présent article, par voie

shall retain them in an electronically readable format for the retention period referred to in subsection (4).

(4.2)[Exemptions] The Minister may, on such terms and conditions as are acceptable to the Minister, exempt a person or a class of persons from the requirement in subsection (4.1).

(5) [Exception where no return filed] Where, in respect of any taxation year, a person referred to in subsection (1) has not filed a return with the Minister as and when required by section 150, that person shall retain every record and book of account that is required by this section to be kept and that relates to that taxation year, together with every account and voucher necessary to verify the information contained therein, until the expiration of six years from the day the return for that taxation year is filed.

(6) [Exception where objection or appeal] Where a person required by this section to keep records and books of account serves a notice of objection or where that person is a party to an appeal to the Tax Court of Canada under this Act, that person shall retain every record, book of account, account and voucher necessary for dealing with the objection or appeal until, in the case of the serving of a notice of objection, the time provided by section 169 to appeal has elapsed or, in the case of an appeal, until the appeal is disposed of and any further appeal in respect thereof is disposed of or the time for filing any such further appeal has expired.

(7) [Exception where demand by Minister] Where the Minister is of the opinion that it is necessary for the administration of this Act, the Minister may, by registered letter or by a demand served personally, require any person required by this section to keep records and books of account to retain those records and books of account, together with every account and voucher necessary to verify the information contained therein, for such period as is specified in the letter or demand.

(8) [Permission for earlier disposal] A person required by this section to keep records and books of account may dispose of the records and books of account referred to in this section, together with every account and voucher necessary to verify the information contained therein, before the expiration of the period in respect of which those records and books of account are required to be kept if written permission for their disposal is given by the Minister.

électronique doit les conserver sous une forme électronique intelligible pendant la durée de conservation visée au paragraphe (4).

(4.2)[Dispense] Le ministre peut, selon des modalités qu'il estime acceptables, dispenser une personne ou une catégorie de personnes de l'exigence visée au paragraphe (4.1).

(5) [Exception : défaut de production d'une déclaration] La personne visée au paragraphe (1) et qui n'a pas produit auprès du ministre, pour une année d'imposition, la déclaration de revenu prévue par l'article 150, de la manière et à la date prévues à cet article, doit conserver les registres et livres de comptes exigés par le présent article et qui se rapportent à cette année de même que les comptes et pièces justificatives nécessaires à la vérification des renseignements contenus dans ces registres et livres de comptes pendant les six ans qui suivent la date à laquelle la déclaration de revenu pour cette année est produite auprès du ministre.

(6) [Exception : opposition ou appel] Une personne tenue par le présent article de tenir des registres et livres de comptes et qui signifie un avis d'opposition ou est partie à un appel devant la Cour canadienne de l'impôt en vertu de la présente loi doit conserver les registres, livres de comptes, comptes et pièces justificatives nécessaires à l'examen de l'opposition ou de l'appel jusqu'à l'expiration du délai d'appel prévu à l'article 169 en cas de signification d'un avis d'opposition, ou, en cas d'appel, jusqu'au prononcé sur l'appel et sur tout autre appel en déclinant ou jusqu'à l'expiration du délai prévu pour interjeter cet autre appel.

(7) [Exception : demande du ministre] Le ministre peut exiger de la part de toute personne obligée de tenir des registres et livres de comptes en vertu du présent article, par demande signifiée à personne ou par lettre recommandée, la conservation des registres et livres de comptes de même que des comptes et pièces justificatives nécessaires à la vérification des renseignements contenus dans ces registres et livres de comptes, pour la période y prévue, lorsqu'il est d'avis que cela est nécessaire pour l'application de la présente loi.

(8) [Autorisation de se départir plus tôt des documents] Le ministre peut autoriser par écrit une personne à se départir des documents qu'elle doit conserver aux termes du présent article avant la fin de la période fixée sous le régime de celui-ci.

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

(a) inspect, audit or examine the books and records of a taxpayer and any document of the taxpayer or of any other person that relates or may relate to the information that is or should be in the books or records of the taxpayer or to any amount payable by the taxpayer under this Act, and

(b) examine property in an inventory of a taxpayer and any property or process of, or matter relating to, the taxpayer or any other person, an examination of which may assist the authorized person in determining the accuracy of the inventory of the taxpayer or in ascertaining the information that is or should be in the books or records of the taxpayer or any amount payable by the taxpayer under this Act,

and for those purposes the authorized person may

(c) subject to subsection (2), enter into any premises or place where any business is carried on, any property is kept, anything is done in connection with any business or any books or records are or should be kept, and

(d) require the owner or manager of the property or business and any other person on the premises or place to give the authorized person all reasonable assistance and to answer all proper questions relating to the administration or enforcement of this Act and, for that purpose, require the owner or manager to attend at the premises or place with the authorized person.

(2) [Prior authorization] Where any premises or place referred to in paragraph (1)(c) is a dwelling-house, an authorized person may not enter that dwelling-house without the consent of the occupant except under the authority of a warrant under subsection (3).

(3) [Application] Where, on *ex parte* application by the Minister, a judge is satisfied by information on oath that

(a) there are reasonable grounds to believe that a dwelling-house is a premises or place referred to in paragraph (1)(c),

231.1 (1) [Enquêtes] Une personne autorisée peut, à tout moment raisonnable, pour l'application et l'exécution de la présente loi, à la fois :

a) inspecter, vérifier ou examiner les livres et registres d'un contribuable ainsi que tous documents du contribuable ou d'une autre personne qui se rapportent ou peuvent se rapporter soit aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer, soit à tout montant payable par le contribuable en vertu de la présente loi;

b) examiner les biens à porter à l'inventaire d'un contribuable, ainsi que tout bien ou tout procédé du contribuable ou d'une autre personne ou toute matière concernant l'un ou l'autre, dont l'examen peut aider la personne autorisée à établir l'exactitude de l'inventaire du contribuable ou à contrôler soit les renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer, soit tout montant payable par le contribuable en vertu de la présente loi;

à ces fins, la personne autorisée peut :

c) sous réserve du paragraphe (2), pénétrer dans un lieu où est exploitée une entreprise, est gardé un bien, est faite une chose en rapport avec une entreprise ou sont tenus ou devraient l'être des livres ou registres;

d) requérir le propriétaire, ou la personne ayant la gestion, du bien ou de l'entreprise ainsi que toute autre personne présente sur les lieux de lui fournir toute l'aide raisonnable et de répondre à toutes les questions pertinentes à l'application et l'exécution de la présente loi et, à cette fin, requérir le propriétaire, ou la personne ayant la gestion, de l'accompagner sur les lieux.

(2) [Autorisation préalable] Lorsque le lieu mentionné à l'alinéa (1)c) est une maison d'habitation, une personne autorisée ne peut y pénétrer sans la permission de l'occupant, à moins d'y être autorisée par un mandat décerné en vertu du paragraphe (3).

(3) [Mandat d'entrée] Sur requête *ex parte* du ministre, le juge saisi peut décerner un mandat qui autorise une personne autorisée à pénétrer dans une maison d'habitation aux conditions précisées dans le mandat, s'il est convaincu, sur dénonciation sous serment, de ce qui suit :

a) il existe des motifs raisonnables de croire que la maison d'habitation est un lieu mentionné à l'alinéa (1)c);

(b) entry into the dwelling-house is necessary for any purpose relating to the administration or enforcement of this Act, and

(c) entry into the dwelling-house has been, or there are reasonable grounds to believe that entry will be, refused,

the judge may issue a warrant authorizing an authorized person to enter the dwelling-house subject to such conditions as are specified in the warrant but, where the judge is not satisfied that entry into the dwelling-house is necessary for any purpose relating to the administration or enforcement of this Act, the judge may

(d) order the occupant of the dwelling-house to provide to an authorized person reasonable access to any document or property that is or should be kept in the dwelling-house, and

(e) make such other order as is appropriate in the circumstances to carry out the purposes of this Act,

to the extent that access was or may be expected to be refused and that the document or property is or may be expected to be kept in the dwelling-house.

231.2 (1) [Requirement to provide documents or information] Notwithstanding any other provision of this Act, the Minister may, subject to subsection (2), for any purpose related to the administration or enforcement of this Act, including the collection of any amount payable under this Act by any person, by notice served personally or by registered or certified mail, require that any person provide, within such reasonable time as is stipulated in the notice,

(a) any information or additional information, including a return of income or a supplementary return; or

(b) any document.

(2) [Unnamed persons] The Minister shall not impose on any person (in this section referred to as a “third party”) a requirement under subsection (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 (3).

(3) [Judicial authorization] On *ex parte* application by the Minister, a judge may, subject to such conditions as 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

b) il est nécessaire d’y pénétrer pour l’application ou l’exécution de la présente loi;

c) un refus d’y pénétrer a été opposé, ou il existe des motifs raisonnables de croire qu’un tel refus sera opposé.

Dans la mesure où un refus de pénétrer dans la maison d’habitation a été opposé ou pourrait l’être et où des documents ou biens sont gardés dans la maison d’habitation ou pourraient l’être, le juge qui n’est pas convaincu qu’il est nécessaire de pénétrer dans la maison d’habitation pour l’application ou l’exécution de la présente loi peut ordonner à l’occupant de la maison d’habitation de permettre à une personne autorisée d’avoir raisonnablement accès à tous documents ou biens qui sont gardés dans la maison d’habitation ou devraient y être gardés et rendre tout autre ordonnance indiquée en l’espèce pour l’application de la présente loi.

231.2 (1) [Production de documents ou fourniture de renseignements] Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, sous réserve du paragraphe (2) et, pour l’application et l’exécution de la présente loi, y compris la perception d’un montant payable par une personne en vertu de la présente loi, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, exiger d’une personne, dans le délai raisonnable que précise l’avis :

a) qu’elle fournisse tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire, y compris une déclaration de revenu ou une déclaration supplémentaire;

b) qu’elle produise des documents.

(2) [Personnes non désignées nommément] 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).

(3) [Autorisation judiciaire] Sur requête *ex parte* du ministre, un juge peut, aux conditions qu’il estime indiquées, autoriser le ministre à exiger d’un tiers la fourniture de renseignements ou production de documents prévue au paragraphe (1) concernant une personne non désignée nommément ou plus d’une personne non

the “group”) where 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 S.C. 1996, c. 21, s. 58(1)]

(4) [Service of authorization] Where an authorization is granted under subsection (3), it shall be served together with the notice referred to in subsection (1).

(5) [Review of authorization] Where an authorization is granted under subsection (3), a third party on whom a notice is served under subsection (1) may, within 15 days after the service of the notice, apply to the judge who granted the authorization or, where the judge is unable to act, to another judge of the same court for a review of the authorization.

(6) [Powers on review] On hearing an application under subsection (5), a judge may cancel the authorization previously granted if the judge is not then satisfied that the conditions in paragraphs (3)(a) and (b) have been met and the judge may confirm or vary the authorization if the judge is satisfied that those conditions have been met.

Appeal dismissed with costs, BINNIE, DESCHAMPS and ROTHSTEIN JJ. dissenting in part.

Solicitors for the appellant: Miller Thomson, Toronto.

Solicitor for the respondent: Attorney General of Canada, Ottawa.

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 L.C. 1996, ch. 21, par. 58(1)]

(4) [Signification ou envoi de l’autorisation] L’autorisation accordée en vertu du paragraphe (3) doit être jointe à l’avis visé au paragraphe (1).

(5) [Révision de l’autorisation] Le tiers à qui un avis est signifié ou envoyé conformément au paragraphe (1) peut, dans les 15 jours suivant la date de signification ou d’envoi, demander au juge qui a accordé l’autorisation prévue au paragraphe (3) ou, en cas d’incapacité de ce juge, à un autre juge du même tribunal de réviser l’autorisation.

(6) [Pouvoir de révision] À l’audition de la requête prévue au paragraphe (5), le juge peut annuler l’autorisation accordée antérieurement s’il n’est pas convaincu de l’existence des conditions prévues aux alinéas (3)a) et b). Il peut la confirmer ou la modifier s’il est convaincu de leur existence.

Pourvoi rejeté avec dépens, les juges BINNIE, DESCHAMPS et ROTHSTEIN sont dissidents en partie.

Procureurs de l’appelante : Miller Thomson, Toronto.

Procureur de l’intimé : Procureur général du Canada, Ottawa.