

A-551-05
2006 FCA 325

A-551-05
2006 CAF 325

The Minister of National Revenue (*Appellant/Respondent by Cross-Appeal*) (*Respondent*)

Le ministre du Revenu national (*appelant/intimé dans l'appel incident*) (*défendeur*)

v.

c.

Redeemer Foundation (*Respondent/Appellant by Cross-Appeal*) (*Applicant*)

La Fondation Redeemer (*intimée/appelante dans l'appel incident*) (*demanderesse*)

INDEXED AS: REDEEMER FOUNDATION v. M.N.R. (F.C.A.)

RÉPERTORIÉ : FONDATION REDEEMER c. M.R.N. (C.A.F.)

Federal Court of Appeal, Richard C.J., Sharlow and Pelletier J.J.A.—Ottawa, September 13 and October 10, 2006.

Cour d'appel fédérale, juge en chef Richard, juges Sharlow et Pelletier, J.C.A.—Ottawa, 13 septembre et 10 octobre 2006.

Income Tax — Practice — Appeal from Federal Court decision declaring appellant's acquisition of list of donors from respondent unlawful as judicial authorization not obtained pursuant to Income Tax Act, s. 231.2(2) — Income Tax Act, ss. 230 (requirement to keep records and books), 231.1 (inspections), authorizing appellant to demand, obtain list of donors without court authorization — Fact Act, s. 231.2(2) making specific reference to unnamed persons not taking appellant's request outside operation of ss. 230, 231.1 — Appeal allowed; cross-appeal dismissed.

Impôt sur le revenu — Pratique — Appel de la décision par laquelle la Cour fédérale a déclaré que l'appelant a obtenu illégalement une liste de donateurs de l'intimée parce qu'il n'a pas demandé l'autorisation d'un juge en vertu de l'art. 231.2(2) de la Loi de l'impôt sur le revenu — Les art. 230 (obligation de tenir des registres et des livres de comptes) et 231.1 (Enquêtes) de la Loi de l'impôt sur le revenu permettent à l'appelant de demander et d'obtenir une liste de donateurs sans autorisation judiciaire — Le fait que l'art. 231.2(2) de la Loi fasse expressément mention de personnes non désignées nommément n'exclut pas la demande de l'appelant de l'application des art. 230 et 231.1 — Appel accueilli; appel incident rejeté.

This was an appeal from a decision of the Federal Court allowing the respondent's application for judicial review and declaring that the acquisition by the appellant (or the Canada Revenue Agency acting on his behalf) of a list of donors from the respondent was unlawful because since the information sought was with respect to unnamed persons, the appellant was bound to obtain judicial authorization pursuant to subsection 231.2(2) of the *Income Tax Act*. The appellant was allowed to retain the material obtained that was required for the purposes of its audit of the respondent, and that part of the judgment was cross-appealed by the respondent.

Il s'agissait d'un appel de la décision par laquelle la Cour fédérale a accueilli la demande de contrôle judiciaire de l'intimée et a déclaré que l'appelant (ou l'Agence du revenu du Canada qui agissait en son nom) a obtenu illégalement une liste de donateurs de l'intimée, précisant que comme les renseignements demandés se rapportaient à des personnes non désignées nommément, l'appelant était tenu d'obtenir l'autorisation d'un juge en vertu du paragraphe 231.2(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'appelant a pu conserver les renseignements obtenus qui étaient nécessaires à la vérification de l'intimée, et cette dernière a interjeté un appel incident à l'encontre de cette partie du jugement.

The appellant was concerned that many of the donations made to the respondent did not qualify as gifts. Several audits were conducted, after which the appellant requested, and received, certain information including a list of donors. In light of this information, the appellant found that there may be grounds to revoke the respondent's status as a registered charity. The appellant's subsequent requests for donor lists were refused. Following this refusal, notices of reassessment

L'appelant croyait que dans bon nombre de cas, les dons versés à l'intimée n'étaient pas admissibles à titre de dons. Plusieurs vérifications ont été effectuées et l'appelant a demandé et reçu certains renseignements après celles-ci, notamment une liste de donateurs. À la lumière de ces renseignements, l'appelant a conclu qu'il pouvait être justifié de révoquer le statut d'organisme de bienfaisance enregistré de l'intimée. Celle-ci a refusé de fournir les listes de donateurs

were issued to certain donors disallowing their deductions in respect of their donations to the respondent. The respondent sought judicial review of the decision to request third party donor information and documentation (i.e. the donor lists) from it, and that application led to the Federal Court order now under appeal.

Held, the appeal should be allowed; the cross-appeal should be dismissed.

The respondent was required pursuant to section 230(2) of the Act to maintain records to enable the appellant to ascertain if there were grounds to revoke its registration as a charity, and to verify that the donations that were made to it were eligible for deductions. The appellant could access this information pursuant to his audit power set out in section 231.1, which entitled him to examine all the books and records of the respondent. No principle required the appellant to obtain a court order before asking for the respondent's assistance in obtaining this information. The fact that subsection 231.2(2) makes specific reference to unnamed persons did not take the appellant's request outside the operation of sections 230 and 231.1. *M.N.R. v. Sand Exploration Ltd.*, which refers to the necessity of a court authorization when the privacy of individuals is at play, was distinguished. When a charity issues a tax receipt, it loses the right to exclude the appellant from inquiring into the circumstances of the gift to determine if it is eligible for deduction. Likewise, when a taxpayer claims a deduction on the basis of a donation, he or she loses the right to exclude an inquiry by the appellant into the circumstances of the donation for the purpose of verifying whether the donation qualifies for the deduction claimed.

For these reasons, the appellant's request for the list of donors and the subsequent use of this list to reassess donors whose contributions were not eligible for donation receipts was lawful. This conclusion effectively disposed of the cross-appeal.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Federal Courts Act, R.S.C., 1985, c. F-7, ss. 1 (as am. by S.C. 2002, c. 8, s. 14), 18.1(3) (as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2002, c. 8, s. 26).

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 230 (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 105; 1998, c. 19, s. 227), (3), 231.1, 231.2 (1) (as am. by S.C. 2000, c. 30, s. 176), (2), 231.7 (as enacted by S.C. 2001, c. 17, s. 183), 238(1),

que l'appelant lui a demandées par la suite. Par suite de ces refus, des avis de nouvelle cotisation ont été envoyés à certains donateurs refusant les déductions relatives aux dons versés à l'intimée. Cette dernière a présenté une demande de contrôle judiciaire à l'égard de la décision de lui réclamer des renseignements et de la documentation (c.-à-d. les listes de donateurs), et cette demande a donné lieu à l'ordonnance de la Cour fédérale qui est visée par le présent appel.

Jugement : l'appel doit être accueilli; l'appel incident doit être rejeté.

En vertu du paragraphe 230(2) de la Loi, l'intimée devait tenir des registres pour permettre à l'appelant d'établir s'il existait des motifs d'annulation de son enregistrement à titre d'organisme de bienfaisance et de vérifier si les dons qui lui ont été faits donnaient droit à une déduction. L'appelant pouvait avoir accès à ces renseignements en vertu de son pouvoir de vérification énoncé à l'article 231.1, qui lui permet d'examiner tous les livres et registres de l'intimée. Aucun principe n'obligeait l'appelant à solliciter une ordonnance judiciaire avant de demander l'aide de l'intimée pour obtenir ces renseignements. Le fait que le paragraphe 231.2(2) fasse expressément mention des personnes non désignées nommément ne permettait pas d'exclure la demande de l'appelant de l'application des articles 230 et 231.1. L'affaire *M.R.N. c. Sand Exploration Ltd.*, qui porte sur la nécessité d'obtenir une autorisation judiciaire lorsque la vie privée des particuliers entre en ligne de compte, a été différenciée. Lorsqu'un organisme de bienfaisance délivre un reçu, il perd le droit d'empêcher l'appelant d'enquêter sur les circonstances du don pour déterminer s'il donne droit à une déduction. Dans le même ordre d'idées, lorsqu'un contribuable demande une déduction sur la foi d'un reçu de don, il perd le droit d'empêcher l'appelant d'enquêter sur les circonstances du don pour vérifier si le don donne droit à la déduction demandée.

Pour ces motifs, la demande de l'appelant en vue d'obtenir la liste des donateurs et l'utilisation subséquente de cette liste pour établir de nouvelles cotisations à l'égard des donateurs pour lesquels la contribution ne donnait pas droit à un reçu de don était légitime. Cette conclusion rejetait effectivement l'appel incident.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 230 (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 105; 1998, ch. 19, art. 227), (3), 231.1, 231.2(1) (mod. par L.C. 2000, ch. 30, art. 176), (2), 231.7 (édicte par L.C. 2001, ch. 17, art. 183), 238(1), 248(1) « contribuables ».

Loi sur les Cours fédérales, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 1 (mod. par L.C. 2002, ch. 8, art. 14), 18.1(3) (édicte par

248(1) “taxpayer”.
Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945, s. 3501(1)(g).

L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2002, ch. 8, art. 26).
Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945, art. 3501(1)(g).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Dr. Q v. College of Physicians and Surgeons of British Columbia, [2003] 1 S.C.R. 226; (2003), 223 D.L.R. (4th) 599; [2003] 5 W.W.R. 1; 11 B.C.L.R. (4th) 1; 48 Admin. L.R. (3d) 1; 179 B.C.A.C. 170; 302 N.R. 34; 2003 SCC 19; *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627; (1990), 68 D.L.R. (4th) 568; 55 C.C.C. (3d) 530; [1990] 2 C.T.C. 103; 76 C.R. (3d) 283; 47 C.R.R. 151; 90 DTC 6243; 106 N.R. 385; 39 O.A.C. 385.

DISTINGUISHED:

M.N.R. v. Sand Exploration Ltd., [1995] 3 F.C. 44; [1995] 2 C.T.C. 140; (1995), 95 DTC 5358 (T.D.).

CONSIDERED:

Artistic Ideas Inc. v. Canada (Customs and Revenue Agency), [2005] 2 C.T.C. 25; 2005 DTC 5165; 330 N.R. 378; 2005 FCA 68; *Housen v. Nikolaisen*, [2002] 2 S.C.R. 235; (2002), 211 D.L.R. (4th) 577; [2002] 7 W.W.R. 1; 219 Sask. R. 1; 10 C.C.L.T. (3d) 157; 30 M.P.L.R. (3d) 1; 286 N.R. 1; 2002 SCC 33.

APPEAL and CROSS-APPEAL from a decision of the Federal Court ([2006] 1 F.C.R. 416; [2006] 1 C.T.C. 7; 2005 DTC 5617; 281 F.T.R. 143; 2005 FC 1361) allowing the respondent’s application for judicial review and declaring that the appellant’s acquisition of a list of donors from the respondent was unlawful as no judicial authorization had been obtained pursuant to subsection 231.2(2) of the *Income Tax Act*. Appeal allowed; cross-appeal dismissed.

APPEARANCES:

Peter A. Vita, Q.C. and *Aleksandrs Zemdegis* for appellant.
Jacqueline L. King for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Miller Thomson LLP, Toronto, for respondent.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Dr Q c. College of Physicians and Surgeons of British Columbia, [2003] 1 R.C.S. 226; 2003 CSC 19; *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627.

DÉCISION DIFFÉRENCIÉE :

M.R.N. c. Sand Exploration Ltd., [1995] 3 C.F. 44 (1^{re} inst.).

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Artistic Ideas Inc. c. Canada (Agence des douanes et du revenu), 2005 CAF 68; *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235; 2002 CSC 33.

APPEL et APPEL INCIDENT de la décision ([2006] 1 R.C.F. 416; 2005 CF 1361) par laquelle la Cour fédérale a accueilli la demande de contrôle judiciaire de l’intimée et a déclaré que l’appelant a obtenu illégalement une liste de donateurs de l’intimée parce qu’il n’a pas demandé l’autorisation d’un juge en vertu du paragraphe 231.2(2) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Appel accueilli; appel incident rejeté.

ONT COMPARU :

Peter A. Vita, c.r. et *Aleksandrs Zemdegis* pour l’appelant.
Jacqueline L. King pour l’intimée.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Le sous-procureur général du Canada pour l’appelant.
Miller Thomson LLP, Toronto, pour l’intimée.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

PELLETIER J.A.:

INTRODUCTION

[1] The issue in this appeal is the extent to which the Minister (or the Canada Revenue Agency (CRA) acting on his behalf) must resort to the procedure set out in subsection 231.2(2) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.) c. 1 (the Act) when seeking information about unnamed persons from a taxpayer in the course of an audit. In this case, a CRA auditor asked an official of the Redeemer Foundation (the Foundation), for a list of donors. The Foundation complied with the request but subsequently brought an application in the Federal Court for judicial review of the auditor's decision to request the information on the ground that, since the information sought was with respect to unnamed persons, the Minister was bound to obtain prior judicial authorization pursuant to subsection 231.2(2) of the Act before making the request.

[2] The application for judicial review was allowed in a decision reported at [2006] 1 F.C.R. 416 (F.C.) (reasons for order). The application Judge declared that the acquisition of the information by the CRA was unlawful and ordered the CRA to return the material obtained to the Foundation except to the extent that it was required for the purposes of the Minister's audit of the Foundation. In addition, the Judge ordered the Minister to vacate any reassessments of the tax liability of any of the Foundation's donors resulting from the use of the unlawfully obtained information.

[3] The Minister appeals with respect to the lawfulness of the demand and the order to vacate the reassessments while the Foundation cross-appeals from the order permitting the Minister to retain what it considers to be unlawfully acquired information for purposes of conducting an audit of the Foundation.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par

LE JUGE PELLETIER, J.C.A.:

INTRODUCTION

[1] La question dans le présent appel est de savoir dans quelle mesure le ministre (ou l'Agence du revenu du Canada (ARC) qui agit en son nom) doit recourir à la procédure énoncée au paragraphe 231.2(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la Loi), pour exiger d'un contribuable, au cours d'une vérification, des renseignements concernant des personnes non désignées nommément. En l'espèce, un vérificateur de l'ARC a demandé à un représentant de la Fondation Redeemer (la Fondation) qu'il lui fournisse une liste de donateurs. La Fondation a acquiescé à cette demande, mais elle a subséquemment présenté à la Cour fédérale une demande de contrôle judiciaire à l'égard de la décision du vérificateur de demander ces renseignements, en invoquant que, comme les renseignements demandés se rapportaient à des personnes non désignées nommément, le ministre était tenu d'obtenir au préalable l'autorisation d'un juge, en vertu du paragraphe 231.2(2) de la Loi, avant de les demander.

[2] La demande de contrôle judiciaire a été accueillie dans une décision répertoriée à [2006] 1 R.C.F. 416 (C.F.) (motifs de l'ordonnance). Le juge de première instance a déclaré que l'ARC avait obtenu les renseignements illégalement et il a ordonné que les documents obtenus de la Fondation lui soient retournés, à l'exception de ceux qui étaient nécessaires à la vérification la visant. De plus, le juge a ordonné au ministre d'annuler les nouvelles cotisations fiscales établies à l'endroit des donateurs de la Fondation sur la foi des renseignements obtenus illégalement.

[3] Le ministre porte en appel la décision concernant l'illégalité de la demande et l'ordonnance annulant les nouvelles cotisations, tandis que la Fondation interjette un appel incident à l'encontre de l'ordonnance autorisant le ministre à conserver les renseignements nécessaires à la réalisation de la vérification la visant, qu'elle considère comme ayant été obtenus illégalement.

[4] I have concluded that the application Judge erred in his assessment of the scope of subsection 231.2(2) of the Act. For the reasons set out below, his order should be set aside and the respondent's application for judicial review should be dismissed. My conclusion with respect to the appeal effectively disposes of the cross-appeal. It too should be dismissed.

FACTS

[5] The Foundation, a registered charity, is affiliated with Redeemer University College (the College). Since 1987, the Foundation has operated the Forgivable Loan Program (FLP) for students at the College. It is not necessary for the purposes of this appeal to adjudicate on the exact method of operation of the FLP, a question which may very well be the subject of future litigation in the Tax Court of Canada. For present purposes, all that need be said is that the Minister believes that, in many cases, donations to the Foundation do not qualify as "gifts" because they are made in the expectation that they will be used to fund a forgivable loan to a person related to the donor. If the Minister is right, such donations would not be eligible for a donation receipt nor for a deduction in the hands of the donor.

[6] In October 1998, the College and the Foundation were audited with respect to the 1997 taxation year. At the conclusion of that audit, CRA raised a number of concerns with the Foundation, one of which was the Foundation's practice of apparently providing donation receipts for donations which benefited the donor's children. The audit also raised concerns about the Foundation's inability to produce the transmittal forms which recorded the identity of the donor and the name of the student who was to receive "acknowledgement" for the donation, which I take to mean, to receive credit for the donation. In its post-audit report to the College and to the Foundation, the CRA warned that it would consider disallowing parents' charitable deductions if these practices did not cease (appeal book, Tab 11-C, at page 172).

[4] J'ai conclu que le juge de première instance a fait erreur dans son analyse de la portée du paragraphe 231.2(2) de la Loi. Pour les motifs exposés ci-dessous, son ordonnance devrait être annulée et la demande de contrôle judiciaire de l'intimée devrait être rejetée. Ma conclusion concernant l'appel principal tranche du même coup l'appel incident, lequel devrait également être rejeté.

EXPOSÉ DES FAITS

[5] La Fondation est un organisme de bienfaisance associé au Collège universitaire Redeemer (le Collège). Depuis 1987, la Fondation gère le Programme des prêts à remboursement conditionnel (PPRC) pour les étudiants du collège. Nul besoin dans le cadre du présent appel de se prononcer sur la méthode exacte de fonctionnement du PPRC, une question qui pourrait très bien être débattue devant la Cour canadienne de l'impôt dans une procédure à venir. Pour les besoins du présent appel, il suffit de dire que le ministre croit que, dans bon nombre de cas, les dons versés à la Fondation ne sont pas admissibles à titre de « dons » parce qu'ils sont faits dans l'expectative qu'ils serviront à financer un prêt à remboursement conditionnel accordé à une personne ayant un lien avec le donateur. Si le ministre a raison, pareils dons ne donnent pas droit à un reçu de don ni à une déduction au bénéfice du donateur.

[6] En octobre 1998, le Collège et la Fondation ont fait l'objet d'une vérification à l'égard de l'année d'imposition 1997. À l'issue de cette vérification, l'ARC avait certaines préoccupations concernant la Fondation, notamment quant au fait qu'elle avait pour pratique apparemment de donner des reçus pour des dons qui profitaient aux enfants des donateurs. La vérification a également soulevé des préoccupations quant au fait que la Fondation n'avait pu produire de formulaires de transmission qui permettaient d'établir l'identité du donateur et le nom de l'étudiant qui devait recevoir « attestation » du don, que j'interprète comme signifiant un crédit pour le don. Dans le rapport qui a fait suite à la vérification, l'ARC a avisé le Collège et la Fondation qu'elle avait l'intention de refuser d'accorder aux parents les déductions pour don de bienfaisance si ces pratiques ne cessaient pas (voir le dossier d'appel, onglet 11-C, à la page 172).

[7] The Foundation was audited again in 2001, this time in respect of the 1998, 1999 and 2000 taxation years. In the course of that audit, the CRA was advised that the transmittal forms for those years had not been preserved. As a result, in August 2001, the CRA served the Foundation with a requirement under subsection 230(3) of the Act requiring it to maintain proper records, including the transmittal forms. However, in the absence of the transmittal forms, the CRA was unable to pursue its investigation into the links between donors and students for those taxation years.

[8] A further audit followed in 2003 in relation to the 2001 and 2002 taxation years. In the course of that audit, in May 2003, the CRA's representative made an oral request of the Foundation's Executive Director for certain information including a list of donors. The information was provided as requested one week later.

[9] At the conclusion of the audit, the CRA advised the Foundation of its findings (appeal book, Tab 12-A, at pages 8-9):

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.

[10] At a meeting held in June 2004 with officials of the Foundation to discuss the audit results, a CRA representative requested donor lists for the 2002 and 2003 taxation years. This time, the Foundation refused to provide the information, alleging that it had been advised that it would be inappropriate for it to release

[7] La Fondation a fait l'objet d'une autre vérification en 2001, cette fois à l'égard des années d'imposition 1998, 1999 et 2000. Au cours de cette vérification, l'ARC a été avisée que les formulaires de transmission relatifs à ces années n'avaient pas été conservés. Par conséquent, en août 2001, l'ARC a signifié à la Fondation une demande péremptoire, en vertu du paragraphe 230(3) de la Loi, l'enjoignant de tenir des registres appropriés, y compris les formulaires de transmission. Toutefois, en l'absence de ces formulaires, l'ARC n'était pas en mesure de poursuivre son enquête sur les liens entre les donateurs et les étudiants pour ces années d'imposition.

[8] En 2003, une autre vérification a eu lieu à l'égard des années d'imposition 2001 et 2002. Au cours de cette vérification, en mai 2003, le représentant de l'ARC a demandé de vive voix au directeur général de la Fondation certains renseignements dont une liste de donateurs. Les renseignements ont été fournis, tel qu'il avait été demandé, une semaine plus tard.

[9] À l'issue de la vérification, l'ARC a transmis à la Fondation ses conclusions rédigées dans les termes suivants (dossier d'appel, onglet 12-A, aux pages 8 et 9) :

[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.

[10] En juin 2004, lors d'une rencontre avec les représentants de la Fondation pour discuter des résultats de la vérification, un fonctionnaire de l'ARC a demandé des listes de donateurs pour les années d'imposition 2002 et 2003. Cette fois, la Fondation a refusé de les fournir, alléguant qu'elle avait été avisée qu'il serait

that information without a court order requiring it to do so.

[11] In November 2004, CRA began advising certain donors of its intention to disallow their deduction in respect of their donation to the Foundation. Discussions between representatives of the donors and the CRA followed but when the donors' representative advised that the donors would not waive the normal reassessment period, the Minister issued notices of reassessment to donors within the normal reassessment period for the taxation years in question.

[12] On September 28, 2005, the Foundation made an application for judicial review of the decision "to request third party donor information and documentation from the applicant . . . purportedly pursuant to subsections 231.1(1) and 231.2(1) . . . of the *Income Tax Act*" (reasons for order, at paragraph 1).

[13] Subsections 231.2(1) [as am. by S.C. 2000, c. 30, s. 176] and (2) provide as follows:

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

THE DECISION UNDER APPEAL

[14] After setting out the facts, the relevant legislation and the parties' submissions, the application Judge

inapproprié qu'elle divulgue les renseignements demandés sans ordonnance de la Cour l'enjoignant de le faire.

[11] En novembre 2004, l'ARC a commencé à aviser certains donateurs de son intention de refuser les déductions relatives aux dons versés à la Fondation. Des discussions entre les donateurs et l'ARC ont suivi mais, lorsque le représentant des donateurs a donné avis que les donateurs ne renonceraient pas à la période normale de nouvelle cotisation, le ministre leur a envoyé des avis de nouvelle cotisation durant la période normale de nouvelle cotisation pour les années d'imposition en question.

[12] Le 28 septembre 2005, la Fondation a présenté une demande de contrôle judiciaire à l'égard de la décision « de réclamer [. . .] à la demanderesse des renseignements et de la documentation sur les donateurs tiers, présumément en vertu des paragraphes 231.1(1) et 231.2(1) [. . .] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (voir les motifs de l'ordonnance, au paragraphe 1).

[13] Les paragraphes 231.2(1) [mod. par L.C. 2000, ch. 30, art. 176] et (2) prévoient ce qui suit :

231.2(1) 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) 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).

LA DÉCISION PORTÉE EN APPEL

[14] Après avoir décrit les faits, les dispositions pertinentes et les observations des parties, le juge de

referred to the decision of this Court in *Artistic Ideas Inc. v. Canada (Customs and Revenue Agency)*, [2005] 2 C.T.C. 25. In that case, the CCRA (as it then was) invoked subsection 231.2(1) when serving an art brokerage with a requirement to produce a list of its customers. The CCRA was investigating a scheme in which the brokerage's clients purchased art from artists represented by the brokerage and donated it to public institutions in return for a donation receipt. The brokerage provided the institutions with an appraisal of the value of the art for purposes of the donation receipt in which the paintings were valued at an amount far in excess of the price paid to the artist. The CCRA did not obtain the prior judicial authorization required by subsection 231.2(2) before serving the requirement on the art brokerage. This Court decided that since the brokerage's customers were the subject of the investigation, the CCRA was required to obtain prior judicial authorization before serving the requirement.

[15] The application Judge noted that the CRA used the information provided by the Foundation to contact and to reassess donors with respect to their claim for a deduction. The relevance of this observation is in its implicit conclusion that the donors were themselves the subject of an investigation and that prior judicial authorization was required, as though a demand had been made in writing pursuant to subsection 231.2(1).

[16] The application Judge then asked himself whether the result should be different because the request for information was made orally rather than in writing. He answered his rhetorical question by referring to *M.N.R. v. Sand Exploration Ltd.*, [1995] 3 F.C. 44 (T.D.) (*Sand Exploration Ltd.*), at page 53 where it was observed that “[i]ntrusion into the privacy of individuals is always a sensitive matter, especially when the third parties, who themselves may have valid reasons for not wanting to disclose, are required to provide the information.”

[17] The application Judge concluded that while section 231.2 [as am. by S.C. 1996, c. 21, s. 58; 2000, c.

première instance s’est appuyé sur la décision de la Cour dans *Artistic Ideas Inc. c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2005 CAF 68. Dans cette affaire, l’ADRC (aujourd’hui, l’ARC) a invoqué le paragraphe 231.2(1) pour signifier à un courtier en œuvres d’art une demande péremptoire de production d’une liste de ses clients. L’ADRC faisait enquête sur une manœuvre frauduleuse suivant laquelle les clients du courtier achetaient des œuvres d’art d’artistes représentés par le courtier et en faisaient don à des institutions publiques en échange d’un reçu de don. Le courtier donnait aux institutions une appréciation de la valeur de l’œuvre, pour les besoins du reçu de don, qu’il évaluait à un montant qui excédait de beaucoup le prix payé à l’artiste. L’ADRC n’avait pas obtenu l’autorisation préalable d’un juge, comme le prévoit le paragraphe 231.2(2), avant de faire signifier la demande péremptoire au courtier en œuvres d’art. La Cour a jugé que, puisque les clients du courtier faisaient l’objet de l’enquête, l’ADRC était tenue d’obtenir l’autorisation d’un juge avant de faire signifier la demande péremptoire.

[15] Le juge de première instance a remarqué que l’ARC avait utilisé les renseignements fournis par la Fondation pour joindre les donateurs et réexaminer leur demande de déduction. La pertinence de cette observation réside dans sa conclusion implicite voulant que les donateurs fassent eux-mêmes l’objet d’une enquête et que l’autorisation judiciaire préalable soit nécessaire, comme si une demande avait été faite par écrit en vertu du paragraphe 231.2(1).

[16] Le juge de première instance s’est ensuite demandé si le résultat devait être différent parce que la demande de renseignements a été faite verbalement au lieu de l’être par écrit. Il a tranché cette question de pure forme en invoquant la décision *M.R.N. c. Sand Exploration Ltd.*, [1995] 3 C.F. 44 (1^{re} inst.) (*Sand Exploration Ltd.*), à la page 53, dans laquelle il a été mentionné que : « [u]ne atteinte à la vie privée des personnes est toujours une question délicate, spécialement lorsque des tiers, qui peuvent eux-mêmes avoir des raisons valables pour ne pas vouloir communiquer certains renseignements, sont forcés de les communiquer ».

[17] Le juge de première instance a conclu que l’article 231.2 [mod. par L.C. 1996, ch. 21, art. 58;

30, s. 176] of the Act provides that the Minister may require a third party to provide information about unnamed persons by serving a requirement on the third party, the need for prior authorization cannot be limited to the case of written requirements: “[t]o [hold] otherwise would encourage the Minister’s officials and agents to attempt by other means to secure the information whether by friendly means, subterfuge or guile and prey upon the innocence, inadvertence or mistake of one taxpayer in order to secure otherwise unavailable information about another” (reasons for order, at paragraph 14).

[18] The application Judge concluded that it was wrong for the CRA to use information obtained from the audit of one taxpayer for the purpose of reassessing other taxpayers.

[19] The application Judge then rejected the appellant’s argument that the Foundation lacked standing to bring its application for judicial review. It is clear that the Foundation, as the entity which was required to provide the information, has an interest in, and is affected by, the decision or act under review. Nothing further need be said about this issue.

[20] The last matter considered by the application Judge was the question of remedies, specifically whether the Federal Court had the jurisdiction to set aside an assessment or reassessment as to the tax liability of a taxpayer under the *Income Tax Act*, a power which appears to be reserved to the Tax Court of Canada. The application Judge concluded that the power to set aside an unlawful act or decision, which is conferred upon the Federal Court by subsection 18.1(3) [as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5; 2002, c. 8, s. 26] of the *Federal Courts Act*, R.S.C., 1985, c. 7 [s. 1 (as am. *idem*, s. 14)], includes the power to set aside acts consequent upon the unlawful act. Having found that the request for the information as to the donors was itself unlawful, the application Judge held that the Federal Court had the power to set aside assessments founded upon that unlawful act.

2000, ch. 30, art. 176] de la Loi prévoit que le ministre peut exiger d’un tiers qu’il fournisse des renseignements concernant des personnes non désignées nommément, en lui faisant signifier une demande péremptoire. L’obligation d’obtenir au préalable l’autorisation ne saurait se limiter aux cas d’avis écrit : « [s]’il en était autrement, cela inciterait les fonctionnaires et les agents du ministre à tenter par d’autres moyens, notamment en employant la manière douce, le subterfuge ou la ruse ou en profitant de l’innocence, de l’étourderie ou d’une erreur d’un contribuable, d’obtenir des renseignements par ailleurs non disponibles au sujet d’un tiers » (voir les motifs de l’ordonnance, au paragraphe 14).

[18] Le juge de première instance a conclu qu’il était inapproprié pour l’ARC d’utiliser les renseignements obtenus au cours de la vérification d’un contribuable en vue d’établir une nouvelle cotisation à l’égard d’autres contribuables.

[19] Le juge de première instance a ensuite rejeté l’argument de l’appelant selon lequel la Fondation n’avait pas qualité pour présenter une demande de contrôle judiciaire. Il ne fait aucun doute que la Fondation, en tant qu’entité de laquelle on a exigé qu’elle fournisse les renseignements, est une partie intéressée et directement touchée par la décision ou la loi à l’étude. Il n’y a rien à ajouter au sujet de cette question.

[20] La dernière question examinée par le juge de première instance était la question de la réparation, à savoir plus particulièrement si la Cour fédérale avait la compétence d’annuler une cotisation ou une nouvelle cotisation établie pour l’impôt à payer par le contribuable en vertu de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, un pouvoir qui semble être réservé à la Cour canadienne de l’impôt. Le juge de première instance a conclu que le pouvoir d’annuler une décision ou un acte illégal, que le paragraphe 18.1(3) [édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5; 2002, ch. 8, art. 26] de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. (1985), ch. 7 [art. 1 (mod., *idem*, art. 14)], confère à la Cour fédérale, comprend le pouvoir d’annuler des actes commis à la suite de l’acte illégal. Après avoir conclu que la demande de renseignements sur les donateurs était en soi illégale, le juge de première instance a estimé que la Cour fédérale avait le pouvoir

[21] As a result, the application Judge allowed the application for judicial review, declared that the request for information as to donors other than for purposes of auditing the Foundation was unlawful and ordered the Minister to return (or to destroy) all documents and other information provided as a result of the unlawful request. The Judge made an order restraining the Minister from using the information obtained pursuant to the unlawful request for any purpose relating to parties other than the Foundation. Finally, the Judge ordered the Minister to vacate all reassessments and proposals to reassess in respect of any donor whose identity became known to the Minister as a result of the unlawful request.

ARGUMENTS AND ANALYSIS

Standard of review

[22] The Foundation argues that the standard of review to be applied to the decision of the application Judge is that applicable to a question of mixed fact and law. Relying on the decision of the Supreme Court of Canada in *Housen v. Nikolaisen*, [2002] 2 S.C.R. 235 (*Housen*), the Foundation says that this Court is not entitled to intervene except in the case of a palpable and overriding error, unless it is dealing with an extricable error of law.

[23] This is an appeal from a judicial review of an executive action. The posture which this Court is to adopt is set out in *Dr. Q v. College of Physicians and Surgeons of British Columbia*, [2003] 1 S.C.R. 226, in which the Supreme Court held that the role of a court of appeal in these circumstances is to ensure that the application judge identified the right standard and applied it correctly. In this case, the application Judge briefly touched upon the question of standard of review and effectively concluded that the appropriate standard was correctness.

[24] I agree that the standard of review is correctness. The question in issue here is one of statutory

d'annuler les cotisations établies à la suite de cet acte illégal.

[21] Par conséquent, le juge de première instance a accueilli la demande de contrôle judiciaire, déclaré que la demande en vue d'obtenir des renseignements sur les donateurs, autres que ceux nécessaires à la vérification de la Fondation, était illégale et ordonné au ministre qu'il retourne (ou détruise) tous les documents et les autres renseignements fournis en réponse à la demande illégale. Le juge a prononcé une ordonnance enjoignant au ministre de ne pas utiliser les renseignements obtenus en réponse à la demande illégale dans toute matière visant des parties autres que la Fondation. Finalement, le juge a ordonné au ministre d'annuler toutes les nouvelles cotisations et les propositions de nouvelle cotisation concernant les donateurs dont l'identité lui a été dévoilée à la suite de la demande illégale.

ARGUMENTATION ET ANALYSE

Norme de contrôle

[22] La Fondation allègue que la norme de contrôle applicable à la décision de contrôle judiciaire est celle applicable à une question mixte de fait et de droit. S'appuyant sur la décision de la Cour suprême du Canada dans *Housen c. Nikolaisen*, [2002] 2 R.C.S. 235 (*Housen*), la Fondation dit que la Cour n'est pas autorisée à intervenir, sauf en cas d'erreur manifeste et dominante, à moins qu'elle ne soit en présence d'une erreur de droit isolable.

[23] Le présent appel porte sur le contrôle judiciaire d'une décision administrative. La position que la Cour doit adopter est exposée dans l'arrêt *Dr Q c. College of Physicians and Surgeons of British Columbia*, [2003] 1 R.C.S. 226, dans lequel la Cour suprême a jugé que le rôle d'une cour d'appel, en pareil cas, est de s'assurer que le juge de première instance a choisi la norme de contrôle appropriée et qu'il l'a appliquée correctement. Dans la présente affaire, le juge de première instance a abordé brièvement la question de la norme de contrôle et a conclu que la norme de contrôle applicable était la norme de la décision correcte.

[24] Je conviens que la norme de contrôle applicable est celle de la décision correcte. La question qui se pose

interpretation, a matter in which the CRA has no relative expertise *vis-à-vis* the courts.

The scheme of the Act

[25] The Foundation's argument is based upon its view of the intent of subsection 231.2(2) of the Act. The difficulty is that section 231.2 is but one of several provisions which authorize the Minister to demand and to obtain information "for any purpose related to the administration or enforcement of this Act." The Foundation, as did the application Judge, assumes that section 231.2 is the appropriate disposition because of its reference to unnamed persons. It must be said, in fairness to the application Judge, that the respondent did not put before him all of the relevant provisions. In any event, the Foundation has not explored whether other provisions of the Act could justify the CRA's request for information.

[26] There are a series of provisions which touch upon the Minister's power to ensure compliance with the terms of the Act. As was noted by the Supreme Court of Canada in *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, at pages 649-650 (*McKinlay Transport Ltd.*), a self-reporting system of taxation requires a system of verification, including the possibility of random verification.

[27] In reading the various provisions which follow, it must be kept in mind that the Foundation, while not liable to pay tax, is nonetheless a taxpayer as per subsection 248(1) of the Act:

248. (1) . . .

"taxpayer" includes any person whether or not liable to pay tax;

[28] The foundation of the Minister's power to verify compliance is the obligation to maintain adequate books and records:

230. (1) 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

en l'espèce en est une d'interprétation législative, une question à l'égard de laquelle l'ARC manque d'expertise relative comparativement aux cours.

Économie générale de la Loi

[25] La Fondation appuie son argumentation sur son opinion concernant l'objet du paragraphe 231.2(2) de la Loi. La difficulté tient au fait que l'article 231.2 n'est que l'une des nombreuses dispositions qui autorisent le ministre à demander et obtenir des renseignements « pour l'application et l'exécution de la présente loi ». La Fondation, à l'instar du juge de première instance, considère que l'article 231.2 est la disposition appropriée parce qu'elle parle des personnes non désignées nommément. Il faut dire, en toute justice à l'égard du juge de première instance, que le défendeur ne lui a pas soumis toutes les dispositions pertinentes. En tout état de cause, la Fondation n'a pas cherché à savoir si d'autres dispositions de la Loi pouvaient justifier la demande de renseignements de l'ARC.

[26] Une série de dispositions encadrent le pouvoir du ministre d'assurer le respect de la Loi. Comme l'a noté la Cour suprême du Canada dans *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, aux pages 649 et 650 (*McKinlay Transport Ltd.*), le principe d'auto-déclaration du régime fiscal exige un système de vérification, y compris la possibilité d'une vérification au hasard.

[27] À la lecture des diverses dispositions reproduites ci-dessous, il faut se rappeler que la Fondation, même si elle n'est pas tenue de payer l'impôt, est néanmoins considérée comme un contribuable en vertu du paragraphe 248(1) de la Loi :

248. (1) [. . .]

« contribuables » Sont comprises parmi les contribuables toutes les personnes, même si elles ne sont pas tenues de payer l'impôt.

[28] Le pouvoir du ministre de s'assurer du respect de la Loi repose sur l'obligation de maintenir les livres et registres appropriés.

230. (1) 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

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.

[29] In the case of registered charities, there are specific requirements which flow directly from their status as receipt issuing agencies [s. 230(2) (as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 105)]:

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.

[30] If a person does not maintain the books and records which the Act requires it to maintain, the Minister may issue a written requirement to maintain those records, as was done in this case:

230. . . .

(3) 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.

[31] 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. As one would expect, there are provisions

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.

[29] Dans le cas des organismes de bienfaisance enregistrés, il existe des règles particulières qui découlent directement de leur statut d'organismes susceptibles de délivrer des reçus [art. 230(2) (mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 105)]:

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.

[30] Si une personne ne tient pas les livres et registres exigés par la Loi, le ministre peut lui enjoindre par écrit de tenir ces livres et registres, comme cela a été le cas dans la présente affaire.

230. [. . .]

(3) 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.

[31] 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. Comme on pouvait s'y attendre, il existe des dispositions qui autorisent le ministre à

which authorize the Minister to inspect the books and records maintained by the taxpayer.

[32] The Minister's general power to audit and conduct inspections is found in section 231.1 which provides as follows:

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, 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.

[33] Where the taxpayer does not provide the access or the documents which section 231.1 requires it to provide, the Minister may obtain a compliance order from a judge pursuant to section 231.7 [as enacted by S.C. 2001, c. 17, s. 183] of the Act:

231.7(1) On summary application by the Minister, a judge may, notwithstanding subsection 238(2), order a person to provide any access, assistance, information or document

inspecter les livres et registres tenus par le contribuable.

[32] Le pouvoir général du ministre de faire des vérifications et des inspections est énoncé dans les termes suivants à l'article 231.1 :

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;

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.

[33] Si le contribuable ne fournit pas l'accès ou les documents qu'il est tenu de fournir en vertu de l'article 231.1, le ministre peut, en vertu de l'article 231.7 [édicte par L.C. 2001, ch. 17, art. 183], reproduit ci-dessous, obtenir d'un juge une ordonnance lui enjoignant de se conformer à la Loi :

231.7(1) Sur demande sommaire du ministre, un juge peut, malgré le paragraphe 238(2), ordonner à une personne de fournir l'accès, l'aide, les renseignements ou les documents

sought by the Minister under section 231.1 or 231.2 if the judge is satisfied that

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

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

[34] A failure to comply with such an order may be the subject of contempt of court proceedings (subsection 231.7(4)) or of a summary conviction prosecution (subsection 238(1)).

[35] In my view, these provisions were sufficient to authorize the CRA auditor to make the request which he did, and imposed on the Foundation the obligation to comply. No recourse to section 231.2 was required.

[36] Subsection 230(2) requires the Foundation to maintain certain records to enable the Minister to ascertain if there are grounds for revoking the Foundation's registration as a charity, and to verify that the donations which are made to it are eligible for deduction. The Foundation is specifically required to maintain duplicates of all receipts which it issues to donors, including the name and address of the donor. (See *Income Tax Regulations, C.R.C., c. 945* at paragraph 3501(1)(g).) In short, the Foundation was required by law to maintain the information which the CRA auditor asked it to produce. As for whether the information was maintained in the form in which it was requested, i.e., a list, the demand was not resisted on that basis, perhaps because it is inconceivable that a charity would not maintain a list of its donors for various purposes related to fundraising.

[37] It is not contested that, in the exercise of the audit power set out in section 231.1, the CRA auditor was entitled to examine all the books and records of the Foundation, including the duplicate receipts, and on the basis of that inspection, to prepare a list of the names

que le ministre cherche à obtenir en vertu des articles 231.1 ou 231.2 s'il est convaincu de ce qui suit :

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

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

[34] Le défaut de se conformer à l'ordonnance peut donner lieu à une procédure pour outrage au tribunal (paragraphe 231.7(4)) ou à une poursuite par procédure sommaire (paragraphe 238(1)).

[35] À mon avis, ces dispositions étaient suffisantes pour autoriser le vérificateur de l'ARC à faire la demande qu'il a faite et imposaient à la Fondation l'obligation de s'y conformer. Le recours à l'article 231.2 n'était pas nécessaire.

[36] En vertu du paragraphe 230(2), la Fondation doit tenir certains registres pour permettre au ministre d'établir s'il existe des motifs d'annulation de son enregistrement à titre d'organisme de bienfaisance et de vérifier si les dons qui lui sont faits donnent droit à une déduction. La Fondation est expressément tenue de conserver un double de tous les reçus remis aux donateurs, avec leurs nom et adresse. (Voir le *Règlement de l'impôt sur le revenu, C.R.C., ch. 945*, à l'alinéa 3501(1)(g).) Bref, la Fondation était tenue de par la loi de conserver les renseignements que le vérificateur de l'ARC lui a demandé de produire. Quant à la question de savoir si les renseignements étaient conservés suivant la forme requise, c.-à-d. une liste, il n'y a pas eu opposition à la demande sur ce fondement, peut-être parce qu'il est inconcevable qu'un organisme de bienfaisance ne conserve pas une liste de ses donateurs pour divers besoins liés aux collectes de fonds.

[37] Il n'est pas contesté que, dans l'exercice du pouvoir de vérification énoncé à l'article 231.1, le vérificateur de l'ARC peut examiner tous les livres et registres de la Fondation, y compris les doubles de reçu, et préparer, à la suite de cette inspection, une liste

and addresses of the donors to the Foundation in various taxation years. 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.

[38] Does the fact that subsection 231.2(2) makes specific reference to unnamed persons take the request which was made here outside the operation of sections 230 [as am. by S.C. 1994, c. 21, s. 105; 1998, c. 19, s. 227] and 231.1? No convincing argument has been offered as to why it should. The argument advanced by the Foundation, that its privacy interest and that of its donors is infringed by such a demand, is simply not credible. The Foundation relies upon the dicta of Rothstein J. in *Sand Exploration Ltd.*, at page 53:

Intrusion into the privacy of individuals is always a sensitive matter, especially when third parties, who themselves may have valid reasons for not wanting to disclose, are required to provide the information. Undoubtedly this is the reason Parliament saw fit to require the Minister to obtain court authorization for such intrusion upon satisfying the court of the matters specified in subsection 231.2(3).

[39] The Foundation's argument lacks a sound footing. As was noted in *McKinlay Transport Ltd.*, at page 649, a taxpayer has "little expectation of privacy in relation to his business records relevant to the determination of his tax liability." When a charity issues a tax receipt, it loses the right to exclude the Minister from inquiring into the circumstances of the gift to determine if it is eligible for deduction. Likewise, when a taxpayer claims a deduction on the basis of a donation receipt, he or she loses the right to exclude an inquiry by the Minister into the circumstances of the donation for the purpose of verifying whether the donation qualifies for the deduction claimed. While I do not disagree with the sentiments expressed in *Sand Exploration Ltd.*, I do not believe that they apply to the facts of this case.

comportant les noms et adresses des donateurs pour diverses années d'imposition. 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.

[38] Le fait que le paragraphe 231.2(2) fasse expressément mention des personnes non désignées nommément permet-il d'exclure la demande faite en l'espèce de l'application des articles 230 [mod. par L.C. 1994, ch. 21, art. 105; 1998, ch. 19, art. 227] et 231.1? Aucun argument convaincant n'a été avancé pour expliquer pourquoi il devrait en être ainsi. L'argument de la Fondation suivant lequel pareille demande porte atteinte à sa vie privée et à celle de ses donateurs n'est tout simplement pas crédible. La Fondation s'appuie sur la remarque incidente du juge Rothstein dans *Sand Exploration Ltd.*, à la page 53 :

Une atteinte à la vie privée des personnes est toujours une question délicate, spécialement lorsque des tiers, qui peuvent eux-mêmes avoir des raisons valables pour ne pas vouloir communiquer certains renseignements, sont forcés de les communiquer. Il ne fait aucun doute que c'est la raison pour laquelle le Parlement a jugé opportun d'exiger que le ministre obtienne une autorisation judiciaire, et de ne l'autoriser à une telle atteinte à la vie privée qu'une fois qu'il a convaincu le tribunal au sujet des points mentionnés expressément au paragraphe 231.2(3).

[39] L'argument de la Fondation n'a pas de fondement solide. Tel qu'il a été noté dans *McKinlay Transport Ltd.*, à la page 649, un contribuable « s'atten[d] peu à ce que son droit à la protection de sa vie privée soit respecté relativement à ses documents commerciaux utiles pour établir son assujettissement à l'impôt ». Lorsqu'un organisme de bienfaisance délivre un reçu, elle perd le droit d'empêcher le ministre d'enquêter sur les circonstances du don pour déterminer s'il donne droit à une déduction. Dans le même ordre d'idées, lorsqu'un contribuable demande une déduction sur la foi d'un reçu de don, il perd le droit d'empêcher le ministre d'enquêter sur les circonstances du don pour vérifier si le don donne droit à la déduction demandée. Même si je ne suis pas en désaccord avec les

[40] Does it matter that the Minister used the donor list supplied by the Foundation to reassess some of the donors on that list? The application Judge was of the opinion that it was wrong for the Minister to use information given to him by one taxpayer to reassess another taxpayer without prior judicial authorization (see paragraphs 14 and 15 of the reasons for order).

[41] With respect, this is not a sound statement of principle. There is reciprocity in the tax treatment of most commercial transactions. Simply put, one person's business deduction is another person's revenue. 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.

[42] I am therefore of the view that the application Judge erred when he concluded that the CRA auditor was required to obtain prior judicial authorization pursuant to subsection 231.2(2) before asking the Foundation to provide him with a list of the Foundation's donors. The auditor's request for the list of donors was lawful as was the Minister's subsequent use of it to reassess donors whose contributions to the Foundation were not eligible for donation receipts.

[43] In the end result, I would allow the appeal, set aside the decision of the application Judge and dismiss

préoccupations exprimées dans *Sand Exploration Ltd.*, je ne crois pas qu'elles s'appliquent aux faits en l'espèce.

[40] Est-t-il important que le ministre ait utilisé la liste de donateurs fournie par la Fondation pour établir de nouvelles cotisations à l'égard de certains donateurs dont le nom y figurait? Le juge de première instance était d'avis qu'il était inapproprié pour le ministre d'utiliser les renseignements qui lui avaient été donnés par un contribuable pour établir une nouvelle cotisation à l'endroit d'un autre contribuable sans avoir obtenu au préalable une autorisation judiciaire (voir les paragraphes 14 et 15 des motifs de l'ordonnance).

[41] En tout déférence, il ne s'agit pas là d'un énoncé de principe solide. Il y a réciprocité dans le traitement fiscal de la plupart des transactions commerciales. En termes simples, la déduction d'entreprise d'une personne correspond au revenu d'une autre. 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.

[42] Je suis donc d'avis que le juge de première instance a fait erreur en concluant que le vérificateur de l'ARC était tenu d'obtenir une autorisation judiciaire, en vertu du paragraphe 231.2(2), avant de demander à la Fondation de lui fournir une liste de ses donateurs. La demande du vérificateur était légale, tout comme l'utilisation subséquente de la liste par le ministre pour établir de nouvelles cotisations à l'égard des donateurs pour lesquels la contribution versée à la Fondation ne donnait pas droit à un reçu de don.

[43] Par conséquent, j'accueillerais l'appel, annulerai la décision de première instance et rejetterai la

the Foundation's application for judicial review. The Minister is entitled to his costs both here and below.

demande de contrôle judiciaire de la Fondation. Le ministre a droit à ses dépens en appel et en première instance.

[44] For the same reasons, I would dismiss the cross-appeal with costs to the Minister.

[44] Pour les mêmes motifs, je rejetterais l'appel incident avec dépens en faveur du ministre.

RICHARD C.J.: I agree.

LE JUGE EN CHEF RICHARD : Je souscris aux présents motifs.

SHARLOW J.A.: I agree.

LA JUGE SHARLOW, J.C.A. : Je souscris aux présents motifs