

HEC MONTRÉAL  
UNIVERSITÉ DE MONTRÉAL – FACULTÉ DE DROIT

La confidentialité des renseignements fiscaux : une cloison perméable ?

par

Jonathan Éthier (11208785)

Travail dirigé présenté au programme de

Maîtrise en droit, option fiscalité

(LL.M. (fiscalité))

Octobre 2016

## Table des matières

Introduction.....	1
1. Régimes législatifs fédéral et québécois protégeant le secret fiscal .....	3
1.1 Exorde sur l'état du droit positif écrit fédéral.....	3
1.2 Exorde sur l'état du droit positif écrit québécois .....	6
1.3 Encadrer le concept de « procédure ayant trait à la L.I.R. » ou l'approche vaste de la confidentialité : les jugements <i>Glover</i> et <i>Slattery</i> .....	9
2. Droit du contribuable d'obtenir et d'avoir accès à ses informations confidentielles.....	11
2.1 Mécanismes d'accès à l'information fiscale.....	11
2.2 Pourtours globaux du droit d'accès à l'information fiscale .....	13
3. Tiers contribuables et secret fiscal.....	16
3.1 Obtention et communication des informations d'une personne à autrui et confidentialité à relativiser.....	16
3.2 Divulgaration en preuve des données touchant les tiers en contexte fiscal criminel et civil.....	24
4. Confidentialité des opinions juridiques et autres avis.....	29
5. Données relatives à la législation fiscale et aux autorités fiscales.....	32
6. Accès et usage de renseignements protégés au sein de l'ARQ.....	36
7. Boucliers pratiques du secret fiscal par et au sein même des autorités fiscales .....	39
8. L'exception de violence.....	42
9. La confidentialité fiscale et les rapports intergouvernementaux .....	43
9.1 Échange d'informations fiscales au sein et entre les différents organismes gouvernementaux et autorités fiscales .....	43
9.2 Échange d'informations fiscales avec les autorités policières et problématiques constitutionnelles .....	48
Conclusion .....	55
Liste des abréviations et sigles utilisés .....	57
Bibliographie.....	58

## Introduction

Les autorités fiscales détiennent moult informations sur l'ensemble des contribuables qui ne sont pas sans susciter l'intérêt de plusieurs comme en témoigne la campagne présidentielle américaine de 2016. En effet, le candidat Donald Trump refusait alors de rendre publique sa déclaration de revenus tandis que 75% des Américains souhaitaient qu'il la divulgue éveillant les sérénades de sa rivale électorale Hillary Clinton<sup>1</sup>. La curiosité quelque peu perverse poussant un individu à s'enquérir des données personnelles et fiscales d'une personne se manifeste non seulement chez la collectivité en général, mais s'observe également au sein même des organismes gouvernementaux responsables de colliger et de protéger ces informations.

À titre d'illustration, il appert qu'environ quarante salariés de l'Agence du revenu du Québec [ci-après ARQ] ont reçu des sanctions en 2015 suite à la consultation non autorisée de fichiers fiscaux<sup>2</sup> et que, pour la même période, plus de cent accès illégaux exécutés par des fonctionnaires de l'Agence du revenu du Canada [ci-après ARC] ont été recensés<sup>3</sup>. Au demeurant, « le nombre d'employés [de l'ARQ] trop curieux oscille entre 40 et 70 par année »<sup>4</sup>, un chiffre on ne peut plus préoccupant considérant le caractère souvent personnel des données tenues par le fisc.

Les *renseignements confidentiels*, concept statutaire fédéral, et ceux consignés au *dossier fiscal* québécois jouissent tous deux du secret fiscal consacré par la législation idoine. Cette

---

<sup>1</sup> Brigitte DUSSEAU, « Le mystère s'épaissit autour des impôts de Trump », *La Presse*, 28 septembre 2016, en ligne : <<http://www.lapresse.ca/international/dossiers/maison-blanche-2016/201609/28/01-5025361-le-mystere-sepaissit-autour-des-impots-de-trump.php>> (consulté le 12 octobre 2016).

<sup>2</sup> Audrey RUEL-MANSEAU, « Revenu Québec: 37 employés trop curieux sanctionnés en 2015 », *La Presse*, 11 avril 2016, en ligne : <<http://www.lapresse.ca/actualites/201604/10/01-4969802-revenu-quebec-37-employes-trop-curieux-sanctionnes-en-2015.php>> (consulté le 18 octobre 2016).

<sup>3</sup> AGENCE QMI, « Dossiers consultés illégalement à l'Agence du revenu du Canada: une centaine de cas l'an dernier », *Le Journal de Montréal*, 9 octobre 2016, en ligne : <<http://www.journaldemontreal.com/2016/10/09/dossiers-consultes-illegalement-a-lagence-du-revenu-du-canada-une-centaine-de-cas-lan-dernier>> (consulté le 18 octobre 2016).

<sup>4</sup> Annabelle BLAIS, « Revenu Québec: des fonctionnaires trop curieux », *La Presse*, 25 juillet 2014, en ligne : <<http://www.lapresse.ca/actualites/politique/politique-quebecoise/201407/24/01-4786592-revenu-quebec-des-fonctionnaires-trop-curieux.php>> (consulté le 12 octobre 2016).

dernière garantie que les informations personnelles des contribuables ne seront pas librement communiquées à quelconque quidam s’y intéresserait, ce qui contribue à la pérennité et à l’effectivité du système d’autocotisation contemporain. Le présent texte souhaite répondre à l’interrogation suivante : quels sont les confins et limites de la confidentialité des données fiscales? Autrement dit, le voile de confidentialité, pourtant robuste afférent à ces renseignements, peut-il être percé? S’agit-il d’une cloison perméable?

L’étude des régimes législatifs fédéral et québécois protégeant le secret fiscal est ici abordée de même que l’articulation concrète du droit d’un contribuable d’obtenir et d’avoir accès à ses informations confidentielles. En outre, la question de la relative confidentialité des renseignements figurant aux dossiers de tiers contribuables par rapport à celui d’une personne donnée est décortiquée. La protection accordée aux opinions juridiques, autres avis et données afférentes au droit fiscal et au fisc attirent aussi l’attention de l’auteur. De plus, ce travail traite des accès et usages internes d’informations par le fonctionnariat ainsi que des méthodes administratives certifiant l’efficience du silence institutionnel en conformité fiscale. Finalement, diverses dérogations à la confidentialité des renseignements fiscaux sont soulevées tout au long du texte se voulant un exercice de pondération du secret, entre autres quant aux situations de violence et aux échanges problématiques d’informations fiscales entre les différentes sphères gouvernementales.

# 1. Régimes législatifs fédéral et québécois protégeant le secret fiscal

## 1.1 Exorde sur l'état du droit positif écrit fédéral

Au fédéral, le cadre juridique afférent à la protection et à l'obtention des informations personnelles est façonné par deux lois phares ayant toutes deux reçu sanction royale le 7 juillet 1982 : la *Loi sur la protection des renseignements personnels*<sup>5</sup> [ci-après *Loi sur la protection*] et la *Loi sur l'accès à l'information*<sup>6</sup> [ci-après *Loi fédérale sur l'accès*]. Traduisant la volonté « de compléter la législation canadienne en matière de protection des renseignements personnels relevant des institutions fédérales »<sup>7</sup> et « d'élargir l'accès aux documents de l'administration fédérale »<sup>8</sup>, leurs dispositions se conjuguent avec le régime singulier de l'article 241 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>9</sup> [ci-après L.I.R.] propre au secret des données fiscales compilées par le ministre du Revenu national en application de cette loi. En effet, ce texte forge un bouclier particulier aux informations confidentielles exposées à l'autorité fiscale, logique nécessaire derrière le système d'autocotisation auquel le secret se veut garant de confiance pour les contribuables<sup>10</sup>. La jurisprudence insiste d'ailleurs sur les conséquences du secret fiscal sur l'administration du système législatif :

[...] non seulement par mesure d'équité envers les particuliers qui sont tenus par la Loi de fournir des renseignements au ministre, mais aussi en raison des répercussions que peut avoir la communication sur la bonne administration de la Loi de l'impôt sur le revenu. Si les contribuables viennent à douter de la capacité de Revenu Canada d'assurer la confidentialité des renseignements qu'ils lui fournissent au sujet de leurs affaires financières, ils seront peut-être moins portés à fournir les renseignements dont Revenu Canada a besoin pour l'évaluation rapide et exacte de leur responsabilité fiscale.<sup>11</sup>

---

<sup>5</sup> *Loi sur la protection des renseignements personnels*, L.R.C. (1985), ch. P-21 [ci-après *Loi sur la protection*].

<sup>6</sup> *Loi sur l'accès à l'information*, L.R.C. (1985), ch. A-1 [ci-après *Loi fédérale sur l'accès*].

<sup>7</sup> *Loi sur la protection*, précitée, note 7, art. 2.

<sup>8</sup> *Loi fédérale sur l'accès*, précitée, note 6, par. 2(1).

<sup>9</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch.1 (5<sup>e</sup> suppl.) [ci-après L.I.R.].

<sup>10</sup> Jean GROLEAU et Alain MÉNARD, « La vérification fiscale », dans *Colloque 123 – La vérification fiscale*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2002.

<sup>11</sup> *Conseil canadien des œuvres de charité chrétiennes c. Canada (Ministre des Finances)*, [1999] 4 CF 245, par. 46 [ci-après *Conseil canadien des œuvres de charité chrétiennes*] ; *Summers c. Canada (Revenu national)*, 2014 CF 880, par. 55 [ci-après *Summers*].

Dès 1966, la *Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, présidée par Kenneth LeM.

Carter, jetait l'assise de ce qui s'enchaînerait dans l'actuel article 241 L.I.R. :

Ce qui est important en matière fiscale, c'est que le contribuable ait l'assurance que les renseignements concernant ses affaires commerciales ou personnelles ne seront pas connus du public. Toutefois, nous avons le sentiment que l'on ne porterait pas atteinte à leur caractère confidentiel et que l'on obtiendrait des renseignements statistiques de grande valeur si l'on permettait à un groupe restreint [...] d'avoir accès à toutes les déclarations d'impôt sur le revenu.<sup>12</sup>

La version contemporaine du paragraphe 241(1) L.I.R. prévoit que, sauf autorisation, nul fonctionnaire ou autre représentant d'une entité gouvernementale ne peut, sciemment, ni fournir un *renseignement confidentiel*, ni permettre à quiconque d'y avoir accès et ni l'utiliser en dehors, notamment, de l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>13</sup>. La disposition protège de la curiosité des tiers les *renseignements confidentiels*, concept qui par définition législative, se veut un « renseignement de toute nature et sous toute forme »<sup>14</sup> (nos soulignements). La confidentialité s'y rattache dans la mesure où ledit renseignement est obtenu par l'ARC pour l'application de la loi fiscale et s'il révèle, directement ou indirectement, l'identité d'un contribuable<sup>15</sup>. Qui plus est, un fonctionnaire ou un autre représentant susmentionné ne peut être contraint à témoigner ou à produire des documents concernant une information fiscale confidentielle<sup>16</sup>.

Néanmoins, suivant le paragraphe 241(3) L.I.R., ces diktats législatifs ne s'appliquent pas aux poursuites criminelles fédérales ni aux procédures judiciaires concernant notamment l'application de la législation fiscale fédérale ou provinciale. Un renseignement sera en pareil contexte traité non confidentiel et pouvant être divulgué, même s'il concerne un tiers. Cette dérogation législative à la confidentialité n'échappe toutefois pas à toute critique. En effet, l'auteur

---

<sup>12</sup> COMMISSION ROYALE D'ENQUÊTE SUR LA FISCALITÉ, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, t. 5, Ottawa, Imprimeur de la reine, 1996, p. 173 ; Patrick BENDIN, « The Requirement of Confidentiality Under the Income Tax Act and Its Effect on the Conduct of Appeals Before the Tax Court of Canada », (1996), vol. 44, n° 3 *Revue fiscale canadienne* 680, p. 685.

<sup>13</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, note 9.

<sup>14</sup> Par. 241(10) L.I.R., définition de « renseignement confidentiel ».

<sup>15</sup> *Ibid.* ; J. GROLEAU et A. MÉNARD, précité, note 10.

<sup>16</sup> Par. 241(2) L.I.R.

Nadine Atkinson note que l'ARC n'a pas l'obligation à ce titre d'informer un contribuable que ses renseignements confidentiels ont été requis ou partagés suivant l'exception du paragraphe 241(3) L.I.R.<sup>17</sup>. Il appert aussi cette exception législative à la confidentialité ne requiert pas le dépôt véritable d'accusations comme opération préalable à la communication d'information privilégiée suivant la doctrine :

Paragraphe 241(3)(b) permits disclosure in respect of any legal proceedings (criminal or civil) relating to an act of Parliament or a law of a province that provides for the imposition or collection of a tax or duty. Thus, information can be released for a tax investigation if court proceedings have started, even though charges have not been laid.<sup>18</sup>

De plus, une information fiscale dont le voile de confidentialité serait légalement retiré en premier lieu, par exemple en raison du contexte d'une poursuite criminelle ou d'une procédure judiciaire afférente à la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>19</sup>, pourrait fuiter sans répercussion suite à sa communication initiale autorisée :

If confidential information is released legitimately within the scope of the exceptions in subsection 241(3) to a person who is not an official or a government representative and thus is not subject to the subsection 241(1) prohibition on information sharing, that person is free to pass the information on to someone else with no penalty or consequence.<sup>20</sup>

Par ailleurs, le fait que le secret fiscal ne soit retiré qu'en cas de « procédure judiciaire » ayant trait à la L.I.R. empêche un contribuable cotisé d'obtenir dès le stade de l'avis de cotisation les renseignements fiscaux de tiers pertinents à sa cotisation. Il doit attendre qu'une véritable poursuite judiciaire soit entreprise afin que le libellé de la loi retire le joug de confidentialité aux données fiscales d'un tiers<sup>21</sup>. Une personne cotisée doit pourtant se défendre *avant* le dépôt d'une requête en Cour : « Under the CRA's reassessment and appeals process, taxpayers must defend

---

<sup>17</sup> Nadine ATKINSON, « Release of Taxpayer Information: Subsections 241(1) and (3) », (2011), vol. 1, no 3, *Canadian Tax Focus*, en ligne : <[https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian\\_Tax\\_Focus/2011/3/111110.aspx](https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian_Tax_Focus/2011/3/111110.aspx)> (consulté le 12 octobre 2016).

<sup>18</sup> *Id.*

<sup>19</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, note 9.

<sup>20</sup> *Id.*

<sup>21</sup> *Id.*

their positions from the onset of the dispute, during both the audit and the review by the CRA's Appeals Branch »<sup>22</sup>. La Cour d'appel du Québec soulève par ailleurs qu'un « recours intenté par la Commission de la construction du Québec pour recouvrer des sommes pour le compte de travailleurs de la construction n'est pas une procédure judiciaire relative à l'application ou l'exécution de lois fiscales, comme l'exige l'alinéa 241(3)b L.I.R. »<sup>23</sup> (nos soulèvements).

Au final, du régime fédéral émane un authentique « code complet destiné à préserver le caractère confidentiel de tous les renseignements donnés au ministre »<sup>24</sup>.

## **1.2 Exorde sur l'état du droit positif écrit québécois**

En ce qui a trait au protocole québécois en la matière, le *Comité d'examen sur la gestion des renseignements confidentiels au ministère du Revenu* déposait un rapport en 1999 suite à un examen costaud des textes législatifs sur la confidentialité des données fiscales, soit de deux lois centrales suivantes: la *Loi sur l'accès aux documents des organismes publics et sur la protection des renseignements personnels*<sup>25</sup> [ci-après *Loi québécoise sur l'accès*] et la *Loi sur le ministère du Revenu*<sup>26</sup> [ci-après L.M.R.] (désormais remplacée par la *Loi sur l'administration fiscale*<sup>27</sup> [ci-après L.A.F.]). Le *Comité* avait décelé l'existence d'un « double régime » en matière de confidentialité des renseignements du fisc en raison de l'application simultanée de ces deux textes. En effet, quoique l'ancien régime légal maniait au préalable le secret des données précisément obtenues en vertu la législation fiscale, la *Loi québécoise sur l'accès* instaurait en 1982 différentes règles visant l'accès aux documents dans les mains des institutions publiques tel le ministère du Revenu du

---

<sup>22</sup> *Id.*

<sup>23</sup> *Agence du revenu du Canada c. Allaire*, 2015 QCCA 1185, par. 49 [ci-après *Allaire*] ; *Canada (Procureur général) c. 9033-6009 Québec inc. (Groupe Bétonic)*, 2013 QCCA 1754, par. 46 [ci-après *Groupe Bétonic*].

<sup>24</sup> *Scott Slipp Nissan Ltd. c. Canada*, 2005 CF 1477, par. 32 [ci-après *Scott Slipp Nissan Ltd.*].

<sup>25</sup> *Loi sur l'accès aux documents des organismes publics et sur la protection des renseignements personnels*, L.R.Q., c. A-2.1 [ci-après « *Loi québécoise sur l'accès* »].

<sup>26</sup> *Loi sur le ministère du Revenu*, L.R.Q., c. M-31 [ci-après « L.M.R. »].

<sup>27</sup> *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002 [ci-après « L.A.F. »].



Québec (maintenant l'ARQ depuis 2010). Encore aujourd'hui, le législateur conserve cette dualité législative faisant obstacle à la libre divulgation et régissant l'obtention des données détenues par la sphère gouvernementale sur les contribuables<sup>28</sup>.

Le corolaire québécois du secret fiscal est entériné à l'article 69 L.A.F. et opère différemment de la loi fédérale. En effet, il consacre plutôt la confidentialité du *dossier fiscal* d'une *personne*, l'autre régime défendant plutôt l'idée de *renseignement confidentiel*. La *personne* en question dont le *dossier fiscal* est protégé est principalement désignée par large fiction législative comme « une personne physique, une société, une société de personnes, une fiducie, un ministère, un organisme ou une succession »<sup>29</sup>. Ainsi, la réconciliation des deux différents régimes susmentionnés de protection des renseignements confidentiels au Québec, à savoir de la *Loi sur l'administration fiscale*<sup>30</sup> en matière fiscale et de la *Loi québécoise sur l'accès* en général, serait réalisable assurant une dualité législative soutenable. À vrai dire, la *Loi québécoise sur l'accès* soumet comme confidentiels les renseignements nominatifs, soient ceux visant les personnes physiques et les identifiant. Quant à la *Loi sur l'administration fiscale*<sup>31</sup>, elle accorde plutôt une définition élargie de la « personne » jouissant de la confidentialité de son *dossier fiscal*, définition qui déborde et ne cible pas strictement que les particuliers<sup>32</sup>. Qui plus est, cette loi décrète la prépondérance de ses dispositions visant le secret fiscal sur toute autre législation générale ou spéciale<sup>33</sup> et donc, sa priorité d'application sur le régime de confidentialité de la *Loi québécoise sur l'accès*.

---

<sup>28</sup> Voir Jean-François LORD, « La confidentialité du droit fiscal: un secret bien gardé! », (2004), vol. 212, *Développements récents en droit de l'accès à l'information*, Service de la formation permanente du Barreau du Québec, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 55.

<sup>29</sup> Art. 1 L.A.F., définition de « personne ».

<sup>30</sup> *Loi sur l'administration fiscale*, précitée, note 27.

<sup>31</sup> *Id.*

<sup>32</sup> *Id.* ; *Loi québécoise sur l'accès*, précitée, note 25, art. 53 et 54.

<sup>33</sup> Art. 71.4 L.A.F.

L'article 69 L.A.F. prohibe l'utilisation et la communication à des tiers des renseignements que le *dossier fiscal* renferme, sauf si ladite personne y consent ou que la législation ne l'autorise d'une autre façon. À l'instar de l'article 241 L.I.R. au fédéral, cette protection « s'explique par le système fiscal qui se fonde sur le principe de l'auto-cotisation et l'auto-déclaration »<sup>34</sup>. Par ailleurs, la disposition stipule qu'une procédure judiciaire relative à l'application ou l'exécution de la législation fiscale est exclue du *dossier fiscal*<sup>35</sup>. Elle sera alors visée par la gouverne générale de la *Loi québécoise sur l'accès*. Au demeurant, la *Loi sur l'administration fiscale*<sup>36</sup> écarte du concept de *dossier fiscal* un dossier établi notamment pour l'administration, la direction ou la gestion de l'ARQ<sup>37</sup>. Il ne sera donc pas visé par le secret de ses données. De plus, la confidentialité afférente aux renseignements contenus au *dossier fiscal* québécois ne s'applique pas en cas de procédure de droit criminel ou ayant trait à l'application d'une loi fiscale (même du Parlement du Canada) suivant la loi du Québec<sup>38</sup>, ce qui n'est pas sans rappeler les critiques susmentionnées concernant la disposition analogue au fédéral (par. 241(3) L.I.R.).

Au plan interprétatif, les tribunaux notent des similitudes entre les secrets fiscaux québécois et du droit fédéral. Les articles 69 L.A.F. et 241 L.I.R. sont semblables dans leur objet et relèvent tous deux de « l'application des lois fiscales et [de] la défense d'en communiquer la teneur à quiconque hormis quelques exceptions »<sup>39</sup>. Ils ne sauraient être diamétralement opposés quant à leurs interprétations respectives. Cette position est d'autant plus confortée par le fait que la jurisprudence québécoise récente applique les enseignements cardinaux de la Cour suprême du

---

<sup>34</sup> *Syndicat de professionnelles et professionnels du gouvernement du Québec et Revenu Québec*, 2016 QCTAT 1562, par. 29 [ci-après *Syndicat de professionnelles et professionnels du gouvernement du Québec*].

<sup>35</sup> Art. 69, al. 3 L.A.F.

<sup>36</sup> *Loi sur l'administration fiscale*, précitée, note 27.

<sup>37</sup> *Id.*, art. 69, al. 3.

<sup>38</sup> *Id.*, art. 69.9.

<sup>39</sup> *Jean-Paul Roger c. P.G.Q., Jacoby, Alain, Marcotte, Perron, Simoneau*, 200-05-001522-833 (18 septembre 1987) (C.S.) [ci-après *Jean-Paul Roger*]; *Droit de la famille — 121930*, 2012 QCCS 3845, par. 13 [ci-après *Droit de la famille — 121930*].

Canada dans les arrêts clefs *Glover*<sup>40</sup> et *Slattery*<sup>41</sup> portant sur l'article fédéral 241 L.I.R. lors d'une analyse traitant de l'article provincial 69 L.A.F<sup>42</sup>.

### **1.3 Encadrer le concept de « procédure ayant trait à la L.I.R. » ou l'approche vaste de la confidentialité : les jugements *Glover* et *Slattery***

Le plus haut tribunal du Canada a rédigé deux décisions incontournables jetant un éclairage sur l'interprétation à donner à l'article 241 L.I.R., plus précisément sur l'exception à la confidentialité du paragraphe 241(3) L.I.R. en cas de procédure judiciaire ayant trait à la législation fiscale.

Dans l'arrêt *Glover* de 1981, il s'agissait de savoir si l'autorité fiscale fédérale pouvait être tenue, voire forcée, de transmettre les coordonnées d'un contribuable à son ancienne conjointe ayant acquis la garde de leurs enfants dans le cadre d'une procédure non fiscale. En l'espèce, le juge Laskin confirma que les dispositions sur la confidentialité prohibent la transmission des informations telle une adresse dans un contexte judiciaire s'il n'est pas justement de nature fiscale<sup>43</sup>. Bref, en découle une robuste protection contre les indiscretions des tiers; la confidentialité s'étirole en situation judiciaire dans la seule mesure où une procédure se rapporte à l'application ou l'exécution de la loi fiscale<sup>44</sup>. Tel n'était pas le cas dans l'affaire *Glover*.

Au demeurant, la pertinence de ces préceptes a été réitérée douze ans plus tard par le magistrat Iacobucci dans l'affaire *Slattery* : la discrétion à octroyer aux renseignements fiscaux

---

<sup>40</sup> *Glover c. Bell Canada*, [1981] 2 R.C.S. 563 [ci-après *Glover*].

<sup>41</sup> *Slattery c. Slattery*, [1993] 3 R.C.S. 430 [ci-après *Slattery*].

<sup>42</sup> *Syndicat de la copropriété des compagnons 3699 c. Domaine Pointe Sainte-Foy (1993) inc.*, 2015 QCCS 3537 [ci-après *Syndicat de la copropriété des compagnons 3699*].

<sup>43</sup> *Glover*, précité, note 40, p. 562 ; Voir al. 241(3)b) L.I.R.

<sup>44</sup> *Id.*, al. 241(3)b) L.I.R.

des « par. 241(1) et (2) [L.I.R.] [vise les] procédures civiles qui n'ont aucun rapport avec l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* »<sup>45</sup> (nos soulignements).

À l'avenant de ces enseignements, le jugement *Slattery* souhaitait résoudre l'interrogation suivante : le ministre peut-il user des informations obtenues aux fins de l'exécution de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>46</sup>, touchant un contribuable dans une requête cherchant à faire déclarer certains biens de sa conjointe comme propriété d'un syndic de faillite? En l'espèce, ce dernier avait initié des procédures de faillite à l'endroit du contribuable suite à une demande du fisc en raison de la vaine perception de ses impôts.

Reconnaissant que l'article 241 L.I.R. érige un équilibre entre l'intérêt du contribuable à conserver comme privés les renseignements sur sa situation financière et l'intérêt du ministre à divulguer des données relatives au contribuable pour une application efficace de ladite loi<sup>47</sup>, la Cour suprême du Canada répondit par l'affirmative. En effet, l'utilisation de la preuve en l'espèce était afférente à l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>48</sup> et donc visée par l'exception du paragraphe 241(3) L.I.R. retirant le joug de confidentialité aux renseignements fiscaux<sup>49</sup>. Il en découle qu'une telle « procédure ayant trait à l'application de la L.I.R. »<sup>50</sup> peut ou non être intentée par l'administration fiscale. Le concept englobe donc par essence des démarches judiciaires de faillite impliquant par la bande le fisc et déclenche tout de même l'application de l'exception législative au secret fiscal du paragraphe 241(3) L.I.R.

Le dénouement contrastant de l'arrêt *Glover* s'explique par le fait que, dans le cas *Slattery*, un lien pouvait être tissé entre la procédure et la législation fiscale au contraire du premier

---

<sup>45</sup> *Slattery*, précité, note 41, p. 449.

<sup>46</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, note 7.

<sup>47</sup> *Slattery*, précité, note 41, p. 443-444.

<sup>48</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, note 7.

<sup>49</sup> *Slattery*, précité, note 41, p. 455.

<sup>50</sup> Voir al. 241(3)b) L.I.R.

jugement où l'adresse d'un contribuable souhaitait être mise au grand jour dans un tiers-contexte procédural. Cette exception à la confidentialité en situation judiciaire fiscale tire sa logique derrière la nécessité d'instruire le tribunal qui devra ultimement statuer :

[...] le Parlement a également reconnu que, si les renseignements personnels obtenus ne peuvent être utilisés pour faciliter le recouvrement de l'impôt, notamment par voie judiciaire, lorsque cela est nécessaire, la possession de tels renseignements ne sera d'aucune utilité. Il peut être nécessaire de procéder en cours d'instance à la communication de renseignements obtenus dans les déclarations d'impôt sur le revenu ou recueillis dans le cadre d'enquêtes fiscales, pour garantir que le tribunal dispose de tous les renseignements pertinents et soit ainsi plus en mesure de trancher adéquatement le litige.<sup>51</sup>

En outre, l'affaire *Slattery* ne saurait trop insister sur le fait que préserver la nature confidentielle des renseignements fiscaux insuffle la confiance nécessaire à la production volontaire des déclarations<sup>52</sup>. Ces arrêts s'illustrent tels les phares interprétatifs à l'analyse contemporaine jurisprudentielle en matière de secret fiscal.

## **2. Droit du contribuable d'obtenir et d'avoir accès à ses informations confidentielles**

### **2.1 Mécanismes d'accès à l'information fiscale**

Il va de soi que tout contribuable peut recevoir communication des *renseignements confidentiels* le concernant, consulter le contenu de son propre *dossier fiscal* provincial et obliger le fisc à produire la documentation afférente. La législation prévoit ce droit idoine<sup>53</sup>. Avant de recourir aux mécanismes législatifs d'accès à l'information fiscale, une demande informelle peut être à propos. Par exemple, une requête orale à un vérificateur en vue d'obtenir un rapport de vérification peut être suffisante et fructueuse<sup>54</sup>. Il appert qu'un « vérificateur accepte généralement à la fin de sa vérification de remettre au contribuable sur demande les documents contenus à son dossier tels les feuilles de travail, les notes de travail (T-2020) et le rapport de vérification dans la

---

<sup>51</sup> *Slattery*, précité, note 41, p. 444.

<sup>52</sup> *Id.*

<sup>53</sup> Par. 241(5) L.I.R. ; Art. 69.0.0.2. L.A.F.

<sup>54</sup> Yanick HOULE et Nathalie GOYETTE, « Solutions en cas de conflit lors d'une vérification fiscale », dans *Colloque 210 – Administration fiscale*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2012.

mesure où il est complété »<sup>55</sup>. Néanmoins, lorsque la collaboration gouvernementale n'est pas au rendez-vous, une demande formelle d'accès à l'information peut être complétée au fédéral en vertu de la *Loi sur la protection*. Elle doit être réalisée par écrit auprès de l'institution qui conserve le document recherché et, au surplus, est sans frais. Sa transmission par télécopieur est notamment acceptée<sup>56</sup>.

D'autre part, en matière fédérale, le contribuable peut plutôt favoriser le recours à la *Loi fédérale sur l'accès* qui remplit un objectif similaire aux fins de récolter du fisc ses données personnelles. Une telle demande « coûte cinq dollars, plus les frais exigés pour les copies excédant 125 pages et pour le temps de recherche lorsque celui excède cinq heures »<sup>57</sup> et doit être acheminée par lettre ou formulaire RC378 au Coordonnateur de l'accès à l'information et de la protection des renseignements personnels à l'ARC. La jurisprudence accorde une présomption de refus de communication des documents au fédéral si l'institution ne les communique pas par ailleurs en délai<sup>58</sup>.

Quant à la procédure québécoise, la *Loi sur l'administration fiscale*<sup>59</sup> décrète que pour recevoir communication d'un renseignement intégrant un *dossier fiscal*, il faut qu'il soit porté par un support (par exemple papier ou informatique)<sup>60</sup> excluant ainsi l'accès aux discussions internes de vérificateurs de l'ARQ<sup>61</sup>. Tout intéressé peut produire une demande par l'intermédiaire de *Loi québécoise sur l'accès* laquelle consacre « le droit [d'une personne] d'être informée de l'existence,

---

<sup>55</sup> J. GROLEAU et A. MÉNARD, précité, note 10.

<sup>56</sup> David SHERMAN, *La Loi du Praticien : Loi de l'impôt sur le revenu*, 34<sup>e</sup> éd., Toronto, Thomson Reuters, 2016, par. 241(1).

<sup>57</sup> *Id.*

<sup>58</sup> *Summers*, précité, note 11.

<sup>59</sup> *Loi sur l'administration fiscale*, précitée, note 27.

<sup>60</sup> *Id.*, art. 69.0.0.2., al. 5.

<sup>61</sup> Daniel CANTIN et Isabelle TREMBLAY, *La Loi du Praticien : Loi sur l'administration fiscale*, 16<sup>e</sup> éd., Toronto, Thomson Reuters, 2016, p. 456.

dans un fichier de renseignements personnels, d'un [tel] renseignement »<sup>62</sup> et d'en recevoir communication. La doctrine inculque que pourront notamment être soutirés par voie d'accès à l'information les documents suivants : les rapports de vérification, de pénalités, d'expertise ou d'évaluation du fisc, les feuilles de travail et notes afférentes, les mémoires sur opposition, toute correspondance entre un contribuable et le fisc, les documents soumis par des tiers concernant un contribuable, les notes de vérification de même que la correspondance (courriels, lettres, etc.) avec le fisc<sup>63</sup>.

Au demeurant, ladite demande provinciale peut être faite par télécopieur, par la poste et voire même oralement. Nonobstant, une requête écrite est à privilégier. En effet, la Commission d'accès à l'information du Québec [ci-après CAI], instance exclusive tranchant les demandes de révision relatives aux demandes d'accès<sup>64</sup>, ne peut statuer sur une procédure de révision qu'à la suite d'une réponse des autorités, comme l'ARQ, qui fait d'emblée suite qu'à une requête écrite d'un contribuable<sup>65</sup>. De plus, ce tribunal pourra conclure au désintérêt d'un demandeur ne se présentant pas à son audience et cesser alors d'examiner sa demande de révision<sup>66</sup>.

## **2.2 Pourtours globaux du droit d'accès à l'information fiscale**

Considérant qu'il revient au contribuable de renverser la validité des cotisations fiscales suivant le paragraphe 152(8) L.I.R.<sup>67</sup>, la jurisprudence soulève que tout « contribuable est en droit d'obtenir la communication de tous les documents sur lesquels s'appuie le Ministre pour établir les cotisations d'impôt »<sup>68</sup> (nos soulignements). Ceci dit, le droit d'accès d'une personne à

---

<sup>62</sup> *Loi québécoise sur l'accès*, précitée, note 25, art. 83, al. 1.

<sup>63</sup> Jean-François POULIN et Marie-Hélène TREMBLAY, « Le fardeau de preuve en matière fiscale », dans *Colloque-210 – Administration fiscale*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2012.

<sup>64</sup> *Loi québécoise sur l'accès*, précitée, note 25, art. 71.6.

<sup>65</sup> Art. 69.0.0.2, al. 3 L.A.F. ; Voir *Id.*, art. 135 et s.

<sup>66</sup> *Bogdanovici c. Agence du revenu du Québec*, 2015 QCCA 296, par. 7-10 [ci-après *Bogdanovici*].

<sup>67</sup> Voir *Loi sur les impôts*, RLRQ, c. I-3, art. 1014.

<sup>68</sup> *Huron Steel Fabricators (London) Ltd. c. MRN*, 72 DTC 6426 (C.F.), par. 26 [ci-après *Huron*].

ses renseignements confidentiels ou à ceux consignés à son *dossier fiscal* ne saurait pour autant être absolu malgré ce devoir de divulgation intégrale de la teneur qui sous-tend les conclusions du fisc<sup>69</sup>, telles celles de cotiser ou non.

Par exemple, il appert que les notes personnelles, esquisses, ébauches, brouillons, et notes préparatoires en amont du *dossier fiscal* ne peuvent être obtenus des autorités par un contribuable<sup>70</sup> qui emprunte la mécanique législative d'accès à l'information. Ainsi, la partie d'une demande de révision présentée à la CAI en 2008 en vue d'obtenir les notes manuscrites d'enquêteurs du fisc a été refusée<sup>71</sup>. En l'espèce, le demandeur avait été l'objet d'une enquête fiscale et prétendait à leur indispensabilité aux fins d'une défense pleine et entière. Ceci dit, la jurisprudence enseigne que si l'établissement d'une cotisation se réclame de telles notes manuscrites, elles relèvent alors du concept de renseignement nécessaire à l'application ou à l'exécution d'une loi fiscale et donc, sont susceptibles dès lors d'être obtenues par voie d'accès à l'information fiscale<sup>72</sup>.

Quant à l'exercice des droits d'accès et de confidentialité, il peut être réalisé par la personne dont le *dossier fiscal* est protégé ou par son représentant<sup>73</sup>. Ainsi, une société peut être représentée par ses dirigeants, une société de personnes par ses associés, et une fiducie par ses fiduciaires dans leurs démarches institutionnelles<sup>74</sup>. Quant aux bénéficiaires d'une fiducie, les tribunaux leur refusent l'accès au *dossier fiscal* d'une dite fiducie<sup>75</sup>. À ce titre, le juge Barbe consacre par ailleurs que les fiduciaires n'ont aucune obligation légale de consulter le *dossier fiscal*<sup>76</sup> malgré une demande à cet effet émanant d'un bénéficiaire.

---

<sup>69</sup> *Kit-Win Holdings (1973) Ltd. c. La Reine*, 81 D.T.C. 5030 (C.F.) [ci-après *Kit-Win Holdings (1973) Ltd.*] ; *Johnston c. Canada*, 3 D.T.C. 1182, p. 1183 (S.C.C.) [ci-après *Johnston*].

<sup>70</sup> *Loi québécoise sur l'accès, précitée*, note 25, art. 9.

<sup>71</sup> *R.B. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2008 QCCA 236 [ci-après *R.B.*].

<sup>72</sup> *M.B. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2011 QCCA 189, par. 31 [ci-après *M.B.*] ; Voir art. 69.0.0.3 L.A.F.

<sup>73</sup> Art. 69.0.0.4 L.A.F.

<sup>74</sup> *Id.*

<sup>75</sup> *Le Buis c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [2005] R.J.Q. 2663 (QC CQ) [ci-après *Le Buis*].

<sup>76</sup> *Id.*, par. 68.



Au reste, la preuve de l'habilitation requise à consulter un *dossier fiscal* devant les autorités importe, d'où l'impérativité de mettre à jour les registres gouvernementaux qu'elles consultent comme le Registraire des entreprises du Québec [ci-après REQ] ou encore les données web de Corporations Canada. En effet, la CAI accorde au formalisme un caractère capital en ce sens. Par exemple, un représentant d'une compagnie n'étant plus nommé aux fichiers du REQ en ligne comme officier en raison d'un prétendu retrait illégal de sa mention ne sera pas autorisé à recevoir du fisc des documents concernant la personne morale<sup>77</sup>, la CAI ne tranchant pas par ailleurs le litige entre les dirigeants. Toute demande de révision en matière d'accès se soldera en un échec. Quant au moment où une personne doit être habilitée à représenter une entité ou un véhicule juridique pour une consultation de renseignements, la jurisprudence insiste sur la nécessité de l'être lors de l'instant précis de la demande d'accès à l'information, énonçant ceci :

Le demandeur ne pouvait donc prétendre, au moment où il a formulé la demande d'accès en litige, être l'un des associés de la société et il ne pouvait obtenir copie des documents de celle-ci, à moins d'être autorisé par la société ou l'un de ses représentants, ce qui n'était pas le cas.<sup>78</sup>

Quoique tout individu qui en effectue la demande jouit du droit d'accès, les autorités peuvent ne pas communiquer les données fiscales si la requête d'un intéressé « impose un fardeau démesuré à l'organisme et qu'il ne peut raisonnablement répondre à la demande d'accès [...] sans affecter substantiellement ses activités normales »<sup>79</sup> (nos soulignements). Ainsi, tenter d'obtenir des fichiers d'enquête fiscale comprenant plus d'un million de pages à propos de plus de 1500 personnes physiques et morales serait excessif et refusé<sup>80</sup> quoiqu'il intègre le dossier d'un individu. Au surplus, une approche jurisprudentielle soumet qu'une demande d'accès ne visant qu'une centaine de documents serait irrecevable selon la *Loi québécoise sur l'accès*<sup>81</sup>.

---

<sup>77</sup> *S.M. c. Revenu Québec*, 2012 QCCA 335 [ci-après *S.M.*].

<sup>78</sup> *D.L. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2010 QCCA 55, par. 50 [ci-après *D.L.*].

<sup>79</sup> *Québec (Ministère du Revenu) c. R.R.*, 2010 QCCA 210, par. 47 [ci-après *R.R.*].

<sup>80</sup> *Id.*, par. 45.

<sup>81</sup> Voir *Ville de Montréal c. Winters* (1991) C.A.I. 361 (C.Q.), p. 363 [ci-après *Winters*].

### 3. Tiers contribuables et secret fiscal

#### 3.1 Obtention et communication des informations d'une personne à autrui et confidentialité à relativiser

Le corolaire discursif du droit d'accès d'un contribuable à ses *renseignements confidentiels* et, plus généralement, de la confidentialité du *dossier fiscal*, est le refus des autorités de transmettre une information concernant des personnes autres que ledit contribuable. En effet, le paragraphe 241(1) L.I.R. prohibe la divulgation de renseignements protégés de tiers sauf s'ils peuvent être raisonnablement considérés comme nécessaires à l'application ou l'exécution de la législation fiscale<sup>82</sup>. Cette interdiction ne trouve pas non plus application dans le cadre de procédures judiciaires ayant trait à la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>83</sup> et il appert que le droit provincial conjugue par ailleurs des principes analogues<sup>84</sup>.

Qui plus est, même si une information relève du domaine public (ex : le salaire d'un juge à la Cour suprême du Canada) et peut être dénichée autrement que par l'intervention du fisc à sa divulgation, elle demeure protégée par un voile de confidentialité si elle est moindrement consignée aux fichiers fiscaux d'un contribuable donné<sup>85</sup>. Néanmoins, certaines données publiques afférentes à des tiers pourront être obtenues auprès des autorités fiscales. La *Loi sur l'administration fiscale*<sup>86</sup> consacre comme *renseignement à caractère public* non protégé le fait qu'une personne soit ou non titulaire en vertu de la législation fiscale « d'un certificat, d'un enregistrement, d'une licence, d'un permis ou d'un autre titre semblable »<sup>87</sup> ou le fait qu'un tel

---

<sup>82</sup> Par. 241(4) L.I.R.

<sup>83</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, note 9, par. 241(3).

<sup>84</sup> Art. 69.0.0.3 L.A.F.

<sup>85</sup> Voir *Investment Realty Services*, [2003] G.S.T.C. 96 (C.B.R.N.-B.) [ci-après *Investment Realty Services*] ; *Scott Slipp Nissan Ltd.*, précité, note 24.

<sup>86</sup> *Loi sur l'administration fiscale*, précitée, note 27.

<sup>87</sup> *Id.*, art. 69.0.0.1.

titre ait été suspendu, révoqué ou non renouvelé<sup>88</sup>. Il en va de même pour le nom et les numéros d'identification octroyée par une loi fiscale suivant l'article 69.0.0.1 L.A.F. Cette dérogation à la confidentialité du *dossier fiscal* permet notamment à tout marchand de s'assurer de la validité des numéros de taxe sur les produits et services [ci-après TPS] et de taxe de vente du Québec [ci-après TVQ] de ses cocontractants. Ces renseignements fiscaux à caractère public ne sont pas visés par la protection des données personnelles de la *Loi québécoise sur l'accès*.<sup>89</sup>

À titre d'illustrations préliminaires en matière d'obtention et communication de données fiscales, une décision enseigne qu'un contribuable ne peut obtenir la liste des personnes ayant eu accès à un *dossier fiscal* d'une fiducie ni la date des consultations afférentes pour une période donnée<sup>90</sup>, le ministre ayant l'obligation de refuser la communication « à une personne d'un renseignement contenu dans son dossier fiscal lorsqu'il est raisonnable de considérer que sa divulgation révélerait un renseignement concernant une autre personne »<sup>91</sup>. Également, l'identité d'un informateur ayant procuré des informations relatives à des cotisations doit demeurer confidentielle<sup>92</sup> de même que les numéros d'identifiants empruntés à l'interne par les employés de l'ARQ, car règle générale ils relèvent de tiers par rapport à un contribuable donné<sup>93</sup>. Ceci dit, l'obtention des pistes de vérification, soit le contenu informatique soulignant l'identité des agents des autorités fiscales ayant consulté un *dossier fiscal*, est à considérer aux fins d'ultimement débattre du travail du fisc<sup>94</sup>. En pratique, l'interdiction de communiquer l'information de tierces

---

<sup>88</sup> *Id.*, art. 69.0.0.1.

<sup>89</sup> *Loi québécoise sur l'accès*, précitée, note 25, art. 55.

<sup>90</sup> *L.P. c. Agence du revenu du Québec*, 2013 QCCA 30 [ci-après *L.P.*].

<sup>91</sup> *Id.*, par. 63.

<sup>92</sup> *Webster c. La Reine*, 2003 DTC 211 (C.C.I.) [ci-après *Webster*].

<sup>93</sup> *J.G. c. Québec (Ministère de Revenu)*, 2011 QCCA 184 [ci-après *J.G.*].

<sup>94</sup> Martin DELISLE, « Votre client fait-il l'objet d'une vérification fiscale ou d'une enquête fiscale? », *Finance Investissement*, 17 février 2016, en ligne : <<http://www.finance-investissement.com/zone-experts/votre-client-fait-il-l-objet-d-une-verification-fiscale-ou-d-une-enquete-fiscale/a/62320>> (consulté le 12 octobre 2016). ; *Agence du revenu du Québec c. BT Céramiques inc.*, 2015 QCCQ 14534 [ci-après *BT Céramiques inc.*].

personnes se cristallise par l'envoi de documents caviardés, aux passages potentiellement élagués, voire au refus simple, non discrétionnaire<sup>95</sup>, du fisc d'expédier quelque information sous prétexte du risque de divulgation d'un renseignement concernant une autre personne ou l'existence d'un tel renseignement<sup>96</sup>.

La confidentialité des dossiers de tiers doit néanmoins s'apprécier compte tenu de l'intérêt d'une partie d'avoir accès à l'intégralité de son *dossier fiscal*. Par exemple, afin de dénouer les prétentions du fisc dans un contexte de fausse facturation, « il est essentiel d'avoir accès au dossier complet des sous-traitants (tiers) détenu par le fisc avec qui le contribuable a fait affaire »<sup>97</sup> (nos soulignements). La Cour fédérale a par ailleurs insisté à deux reprises sur le fait qu'au stade de l'avis d'opposition, un contribuable jouit d'un droit capital d'être informé des véritables motifs qui fondent une cotisation<sup>98</sup> et « [r]efuser à un contribuable une divulgation raisonnable lorsque les circonstances la permettent ne sert pas les intérêts de l'application et de l'exécution »<sup>99</sup> de la législation fiscale. De tels motifs afférents à une décision du fisc peuvent en réalité tirer leur origine de *dossiers fiscaux* de tiers contribuables. Toute personne faisant l'objet d'une cotisation s'y rapportant souhaitera naturellement y accéder dans leur intégralité.

Qui plus est, au soutien d'un refus de donner suite à une demande d'accès à des renseignements fiscaux, les autorités ne peuvent se réfugier derrière une affirmation générale à l'effet que certaines données concernent un tiers et sont donc, simplement et sans plus, confidentielles et non susceptibles de communication :

Le droit d'entreprendre l'étape de l'avis d'opposition ne peut être dénué de toute valeur par une déclaration générale du respect de la confidentialité. Si ce processus se veut sérieux, il doit permettre au contribuable en cause d'obtenir suffisamment de renseignements, particulièrement lorsque l'ARC s'appuie sur des sources à

---

<sup>95</sup> Art. 69.0.0.3 L.A.F.

<sup>96</sup> *Id.*

<sup>97</sup> J.-F. POULIN et M.-H. TREMBLAY., précité, note 63.

<sup>98</sup> *Scott Slipp Nissan Ltd.*, précité, note 24, par. 49 ; *Summers*, précité, note 11, par. 63.

<sup>99</sup> *Id.*

l'égard desquelles le contribuable n'a aucune emprise. Il ne suffit pas de dire, en réponse à une demande de documents, que tout sera dévoilé lorsque l'affaire sera portée devant le tribunal.<sup>100</sup>

Au stade du fardeau de la preuve, un contribuable désirent obtenir la communication d'informations fiscales concernant des tiers devra « démontrer que les renseignements [...] sont nécessaires à l'application ou à l'exécution d'une loi fiscale »<sup>101</sup> ou encore avancer le consentement des personnes concernées à la divulgation de leurs données. La Cour fédérale a rappelé en 2015 qu'un « juge n'ordonnera pas la communication de renseignements concernant des tiers lorsque le ministre ne s'est pas servi des renseignements et n'avait à peu près aucune raison de les utiliser pour établir une cotisation »<sup>102</sup>. Bref, les tribunaux reconnaissent qu'un tel fardeau est atteint s'il peut être prouvé qu'un renseignement de tiers a servi à l'établissement d'une cotisation fiscale<sup>103</sup> et que l'expression « exécution d'une loi fiscale » implique par essence qu'une *décision* ait été prise par les autorités fiscales<sup>104</sup>. La jurisprudence explique la nature du fardeau de la preuve en la matière :

[...] un contribuable recevant un avis de cotisation peut accéder aux renseignements qui le concernent et qui sont contenus dans son dossier fiscal détenu par l'organisme. Par contre, si les renseignements concernent une autre personne et que celle-ci n'a pas consenti à leur divulgation, le contribuable doit démontrer que ces renseignements étaient requis pour l'établissement de sa cotisation, à défaut de quoi l'accès lui est refusé.<sup>105</sup>

Autrement vu, lors d'une demande de révision en matière d'accès à l'information<sup>106</sup>, un contribuable aura intérêt à avancer que la preuve du fisc lui refusant la divulgation d'informations fiscales de tierces parties n'a pas réussi à soulever que l'ensemble des documents « [ayant] servi, de près ou de loin, à l'établissement de la cotisation transmise [...] lui ont été [effectivement] remis pour qu'il puisse préparer une défense pleine et entière à l'encontre de la réclamation de

---

<sup>100</sup> *Scott Slipp Nissan Ltd.*, précité, note 24, par. 50.

<sup>101</sup> *J.G.*, précité, note 93, par. 72.

<sup>102</sup> *Tor Can Waste Management Inc. c. La Reine*, 2015 CCI 157, par. 25 [ci-après *Tor Can Waste Management Inc.*].

<sup>103</sup> *J.G.*, précité, note 93, par. 73.

<sup>104</sup> *Id.*, par. 74.

<sup>105</sup> *Id.*, par. 75.

<sup>106</sup> *Loi québécoise sur l'accès*, précitée, note 25, art. 135.

l'organisme »<sup>107</sup>. D'autre part, il appert que la CAI refuse l'accès à un renseignement d'une personne s'étant retrouvé par erreur dans le dossier d'un autre individu suite à un échange de renseignements entre l'ARQ et une autre institution gouvernementale s'il est prouvé que le fichier concerne un tiers et qu'il n'a en rien épaulé le fondement d'une cotisation<sup>108</sup>.

Le bouclier de confidentialité que la législation fiscale accorde aux renseignements des tiers n'est pas sans réserve. Par exemple, la Cour du Québec a refusé en 2013 d'annuler deux brefs de *subpoena*, soit un signifié à un chef d'équipe de la section du recouvrement fiscal de l'ARC et un deuxième à une ex-employée de cette institution<sup>109</sup>. En l'espèce, une des sociétés défenderesses, à qui la Commission de la construction du Québec réclamait des sommes, avait établi la possibilité qu'elle ait été victime de fraude par de tiers contribuables<sup>110</sup>, d'où l'intérêt d'obtenir leurs données du fisc. Ce dernier prétendait à la confidentialité des informations de tiers relatives aux brefs de *subpoena* et ne souhaitait pas partager les renseignements. Ne donnant pas foi aux affirmations de l'ARC, le tribunal statua que « toute partie à une procédure dont l'objet relève d'une loi énumérée à 241(3)b) [L.I.R.] peut obtenir de l'information autrement confidentielle concernant un tiers afin d'établir la preuve, et ce, peu importe le montant en litige »<sup>111</sup> (nos soulignements). Il s'agit d'une vaste exception à la confidentialité des dossiers de tiers, car du moment qu'une loi fédérale ou provinciale stipule l'imposition ou la perception d'un impôt, d'une taxe ou d'un droit, le voile de confidentialité des tiers s'étirole sans égard à la somme cotisée<sup>112</sup>. Ceci dit, un juge « ne pourrait

---

<sup>107</sup> *S.L. Québec (Ministère du Revenu)*, 2009 QCCA 36, par. 30 [ci-après *S.L.*].

<sup>108</sup> *D.M. c. Revenu Québec*, 2016 QCCA 201, par. 31-32 [ci-après *D.M.*].

<sup>109</sup> *Commission de la construction du Québec c. Installations Richard Dubois inc.*, 2013 QCCQ 2213 [ci-après *Commission de la construction du Québec*].

<sup>110</sup> *Id.*, par. 34.

<sup>111</sup> *Id.*, par. 32.

<sup>112</sup> Al. 241(3)b) L.I.R..

permettre une recherche d'informations aléatoires sur des tiers n'ayant aucun lien avec le litige »<sup>113</sup>, tempérant dans une certaine mesure la portée de cette dérogation au secret fiscal.

Au demeurant, la jurisprudence enseigne qu'un contribuable peut obtenir les données fiscales d'un tiers consignées à son propre *dossier fiscal* si elles ont par la suite guidé le fisc à la collecte des renseignements le concernant. En effet, dans l'affaire *S.K. c. Revenu Québec*<sup>114</sup> en 2014, le juge devait statuer sur une demande de révision en matière d'accès à l'information. En l'espèce, l'ARQ refusait à un contribuable ayant fait l'objet d'une vérification fiscale la divulgation d'un numéro « SDU » d'une autre personne et masquait le renseignement. Il appert que le « SDU » est en fait un numéro interne du fisc québécois permettant d'identifier un usager qui est une société, son adresse ainsi que l'employé ayant attribué le numéro. La trame factuelle évoquait que ledit numéro d'un tiers se retrouvait au sein même du dossier de vérification du contribuable en cause. Le tribunal ordonna la communication de l'information quoiqu'elle se rapportait à autrui :

[24] L'organisme s'est limité à affirmer que ce renseignement concerne un tiers, qu'il n'a pas servi à établir la cotisation de la demanderesse et qu'il n'est pas nécessaire pour la compréhension de son dossier fiscal.

[25] Toutefois, ce renseignement se trouve dans un rapport de vérification concernant la demanderesse à qui on attribue un montant important de vente sur eBay non déclaré. [...] le numéro SDU retracé et le fait de savoir s'il est exact ou non a impliqué une recherche supplémentaire pour le valider. C'est là qu'est inscrit le numéro SDU exact qui correspond à la demanderesse. [...]

[28] Ainsi, le numéro d'identification d'un tiers contenu au dossier de la demanderesse semble avoir permis de retracer son propre numéro d'identification. À défaut d'une preuve plus précise de l'organisme, les éléments au dossier permettent de conclure que le numéro SDU du tiers a servi à l'application d'une loi fiscale à l'égard de la demanderesse. Ce renseignement lui est donc accessible.<sup>115</sup> (Nos soulignements)

Ainsi, une simple affirmation du fisc à l'effet qu'un renseignement d'un tiers n'a pas servi à l'établissement d'une cotisation ne saurait suffire à préserver le voile de confidentialité. Une

---

<sup>113</sup> *Commission de la construction du Québec*, précité, note 109, par. 33.

<sup>114</sup> *S.K. c. Revenu Québec*, 2014 QCCA 112 [ci-après *S.K.*].

<sup>115</sup> *Id.*, par. 24-25, 28.

preuve positive des autorités en ce sens sera vitale si l'information est consignée à même leurs fichiers internes, car le contribuable jouit d'une présomption d'utilisation du moment qu'une donnée est recueillie au sein, par exemple, d'un rapport de vérification suivant ces enseignements. Dans la mesure où des informations concernant une personne aiguillent le fisc vers les données d'un autre contribuable précis, ce dernier devient en droit d'obtenir la pleine divulgation desdits renseignements afférents aux tiers colligés à même son propre dossier. Ces préceptes rejoignent ceux de l'affaire *Amp of Canada Ltd. c. The Queen*<sup>116</sup> où le tribunal avait autorisé la production d'états financiers d'un compétiteur d'un contribuable considérant qu'ils avaient été utilisés pour établir ses coûts aux fins de l'impôt sur le revenu. Ainsi n'en découlerait aucune atteinte pernicieuse à l'ordre public par leur divulgation<sup>117</sup> et les déclarations de revenus d'autrui seraient même susceptibles de communication<sup>118</sup>. Dans la même veine, dans une affaire où une société œuvrant dans le milieu de la construction avait été cotisée suite à la vérification de ses sous-entrepreneurs, la Cour canadienne de l'impôt statua en 2010 que la compagnie pouvait obtenir la divulgation de rapports de vérification de ses sous-entrepreneurs et des actuelles coordonnées de leurs différents actionnaires, administrateurs et employés et leurs relevés d'emploi<sup>119</sup>.

[...] l'intimée a confirmé que le vérificateur qui a rédigé le rapport de vérification de l'appelante avait eu recours à une vérification effectuée par un collègue à l'égard de trois sous-traitants. Il me semble que cette confirmation est suffisante pour conclure que l'appelante devrait avoir accès à ces rapports, puisque l'information qui y figure est pertinente à la cotisation.<sup>120</sup>

Néanmoins, la Cour d'appel refusa la divulgation desdites coordonnées considérant le manque de recherche à cet effet de la part de la société<sup>121</sup> sans pour autant consacrer qu'il soit impossible d'y accéder.

---

<sup>116</sup> *Amp of Canada Ltd. c. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 256 (F.C.T.D.) [ci-après *Amp of Canada Ltd.*].

<sup>117</sup> Voir *Huron*, précité, note 68.

<sup>118</sup> *Id.*

<sup>119</sup> *9005-6342 Québec Inc. c. La Reine*, 2010 CCI 463 [ci-après *9005-6342*].

<sup>120</sup> *Id.*, par. 41.

<sup>121</sup> *Id.*, par. 16-17.



En outre, la jurisprudence contemporaine ne saurait être plus claire : les données de tiers pertinentes quant aux questions qui divisent deux parties ou desquelles les autorités usent pour façonner une cotisation peuvent être divulguées malgré la confidentialité de surface des informations<sup>122</sup>. Bref, les tribunaux charpentent un double critère de pertinence (1) et d'utilisation (2) des renseignements des tiers par le fisc pour en permettre la communication à une autre personne. Qui plus est, il est envisageable que la transmission des données des tiers soit partielle selon la possibilité de dissocier le contenu pertinent et admissible du reste :

Il ne me semble pas que les termes «à tous les documents» signifient nécessairement que l'intégralité d'un document doit être divulguée à un appelant si uniquement une partie de ce document est pertinente à l'appel et une autre partie comportant des renseignements confidentiels relatifs à un tiers ne l'est pas. À mon avis, il serait inopportun de divulguer l'intégralité du document si ces parties peuvent être séparées [...]<sup>123</sup>

Dans l'affaire *Heinig c. Canada*<sup>124</sup>, le numéro d'assurance sociale [ci-après NAS] d'un tiers n'a pas pu être obtenu faute de pertinence, au contraire de la somme de son revenu. Des ententes conclues entre des compétiteurs d'un contribuable ne peuvent d'autre part être communiquées si elles ne respectent pas le critère de pertinence<sup>125</sup>. De plus, une décision de 2015 soutient que, dans la mesure où le fisc cotise une personne et un tiers de manière solidaire, les deux *dossiers fiscaux* ne sauraient fusionner et octroyer de ce seul fait l'accès aux renseignements de l'un à l'autre<sup>126</sup>.

Au final, certes différentes décisions témoignent de la véhémence de la confidentialité des renseignements fiscaux des tiers, il n'en demeure pas moins que le secret fiscal afférent est, tel que vu, susceptible de s'effriter.

---

<sup>122</sup> *Oro Del Norte, S.A. c. La Reine*, 90 DTC 6373 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.) [ci-après *Oro Del Norte, S.A.*] ; *Tor Can Waste Management Inc.*, précité, note 102, par. 27 ; *Heinig c. Canada*, 2009 CCI 47 [ci-après *Heinig*].

<sup>123</sup> *Id.*, *Heinig*, par. 10 ; *Id.*, *Tor Can Waste Management Inc.*, par. 50.

<sup>124</sup> *Id.*, *Heinig*.

<sup>125</sup> *General Motors Acceptance Corp. of Canada Ltd. c. La Reine*, 99 DTC 975 (C.C.I. procédure générale) [ci-après *General Motors Acceptance Corp. of Canada Ltd.*].

<sup>126</sup> *D.R. c. Agence du revenu du Québec*, 2015 QCCA 190, par. 44-45 [ci-après *D.R.*].

### 3.2 Divulgence en preuve des données touchant les tiers en contexte fiscal criminel et civil

Quoique les renseignements fiscaux d'une personne jouissent *a priori* d'un voile de confidentialité, la présence d'une relation contradictoire entre une personne accusée et les autorités en contexte criminel implique différentes notions pondérant la magnitude du secret fiscal. En effet, la jurisprudence au criminel enchâsse au rang constitutionnel le droit d'obtenir communication des renseignements en possession d'une tierce personne ou du ministère public<sup>127</sup> et « [la] communication de la preuve est une composante essentielle du droit à une défense pleine et entière, “ un des piliers de la justice criminelle ” et une partie intégrante des principes de justice fondamentale »<sup>128</sup> retrouvés à la *Charte canadienne des droits et libertés*<sup>129</sup> [ci-après *Charte canadienne*]. À titre de réparation advenant la violation de ce droit fondamental à l'obtention des documents, un accusé pourra jouir d'un ajournement, voire d'un arrêt des procédures<sup>130</sup>. En pratique, un contribuable pourra présenter à la Cour une requête en divulgation de la preuve afin d'obtenir des documents concernant une tierce personne au soutien de sa défense pleine et entière ou, encore, rédiger une requête de type *Jarvis*<sup>131</sup> en exclusion de la preuve. Cet arrêt évoque que les agents du fisc doivent renoncer à user de leurs pouvoirs d'inspection et de demandes péremptoires à l'égard non seulement des contribuables, mais également des tiers lorsqu'une vérification fiscale cesse d'en être une par nature, car l'objet prédominant de l'étude vise à établir

---

<sup>127</sup> *R. c. Carosella*, [1997] 1 R.C.S. 80, par. 26 [ci-après *Carosella*].

<sup>128</sup> *Berger c. R.*, 2012 QCCS 7166, par. 26 [ci-après *Berger*].

<sup>129</sup> *Loi constitutionnelle de 1982 (R.-U.)*, constituant l'annexe B de la *Loi de 1982 sur le Canada (R.-U.)*, 1982, c. 11 [ci après *Charte canadienne*].

<sup>130</sup> *Carosella*, précité, note 127, par. 26.

<sup>131</sup> *Agence du revenu du Québec c. Fedele*, 2015 QCCQ 351, par. 2 [ci-après *Fedele*] ; *R. c. Jarvis*, [2002] 3 R.C.S. 757 [ci après *Jarvis*].

la responsabilité pénale d'une personne <sup>132</sup>. Au demeurant au fédéral, l'alinéa 241(3)(a) L.I.R. retire le secret des *renseignements confidentiels* en cas de poursuite criminelle.

La Cour suprême du Canada réaffirma en 2014 les enseignements afférents au devoir des autorités de communiquer tout *renseignement pertinent* à un individu accusé au criminel :

Le ministère public a l'obligation générale de communiquer les éléments de preuve et les renseignements pertinents à la personne qui est accusée d'une infraction criminelle. Selon l'arrêt *Stinchcombe*, p. 336-340, il est tenu de communiquer tout renseignement pertinent non protégé qui est en sa possession ou sous son contrôle afin de permettre à l'accusé de présenter une défense pleine et entière. [...] <sup>133</sup> (nos soulignements).

La pertinence à cet effet d'une donnée s'apprécie selon l'existence d'une *possibilité raisonnable* qu'elle soit utile pour permettre à une personne de présenter une défense pleine et entière <sup>134</sup>. La Cour suprême de résumer ainsi les principes applicables ciselés par l'arrêt *Stinchcombe* <sup>135</sup> :

Le ministère public doit divulguer à l'accusé tous les renseignements pertinents, qu'ils soient inculpatatoires ou disculpatoires, sous réserve de l'exercice du pouvoir discrétionnaire du ministère public de refuser de divulguer des renseignements privilégiés ou encore manifestement non pertinents. La pertinence s'apprécie tant à l'égard de l'accusation elle-même que des défenses raisonnablement possibles. Les renseignements pertinents doivent être divulgués, que le ministère public ait ou non l'intention de les produire en preuve et ce, avant que l'accusé n'ait été appelé à choisir son mode de procès ou à présenter son plaidoyer (p. 343). <sup>136</sup> (nos soulignements)

Au surplus, l'arrêt *R. c. McNeil* <sup>137</sup> rendu sous la plume du juge Charron établit que le gouvernement « ne peut se contenter de recevoir passivement des renseignements. Des vérifications raisonnables lui incombent lorsqu'il apprend que la police ou d'autres composantes de l'État ont en leur possession des éléments susceptibles d'être utiles à la poursuite ou à la défense » <sup>138</sup> (nos soulignements), ce qui peut être débusqué à même les *dossiers fiscaux* de tiers.

---

<sup>132</sup> *Id.*, *Jarvis*, par. 96 ; Bernard MANDEVILLE, « L'énigmatique affaire Jarvis : la nouvelle " approche contextuelle " en matière réglementaire », dans Conférence des juristes de l'État, *Actes de la XVIe Conférence des juristes de l'État*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2004, p. 89, à la p. 93.

<sup>133</sup> *R. c. Quesnelle*, 2014 CSC 46, par. 11 [ci-après *Quesnelle*].

<sup>134</sup> *R. c. Dufour*, 2008 NBCP 41, par. 22 [ci-après *Dufour*].

<sup>135</sup> *R. c. Stinchcombe*, [1991] 3 R.C.S. 326 [ci-après *Stinchcombe*].

<sup>136</sup> *R. c. Taillefer* ; *R. c. Duguay*, [2003] 3 R.C.S. 307, par. 59 [ci-après *Taillefer-Duguay*].

<sup>137</sup> *R. c. McNeil*, [2009] 1 R.C.S. 66 [ci-après *McNeil*].

<sup>138</sup> *Quesnelle*, précité, note 133, par. 12.

Il va de soi que l'ARC et l'ARQ se qualifient de composantes étatiques à ce titre. En émane une véritable obligation des autorités de transmettre sans qu'il ne soit requis de le demander « tous les renseignements se rapportant à [l'] enquête sur l'accusé »<sup>139</sup> de même que les données qui « se rapportent manifestement à la poursuite engagée contre l'accusé »<sup>140</sup>. Au demeurant, le jugement *R. c. O'Connor*<sup>141</sup> façonne le système en deux phases de communication applicable aux renseignements vraisemblablement pertinents dans les mains de tierces personnes. Le juge Karakatsanis le paraphrase ainsi :

Le requérant doit d'abord prouver que les renseignements contenus dans le dossier [en possession d'un tiers] sont d'une pertinence vraisemblable. Le tribunal examine ensuite le dossier pour déterminer s'il doit être communiqué à l'accusé — et, le cas échéant, dans quelle mesure il doit l'être; lorsque les renseignements sont pertinents, le droit à la vie privée cède le pas au droit à une défense pleine et entière.<sup>142</sup> (nos soulignements)

Bref, le secret fiscal afférent aux données d'un tiers s'étiole devant le droit d'un accusé de se défendre en contexte criminel fiscal. Il appert que la seule existence d'une information, par exemple concernant un tiers, ne saurait suffire à soulever sa pertinence<sup>143</sup>. Nonobstant, celle-ci se présume lorsqu'un renseignement est en possession des autorités<sup>144</sup>. Qui plus est, toute la preuve présentant une certaine utilité pour la défense doit lui être divulguée<sup>145</sup> qu'elle concerne un tiers ou non. L'ensemble de ces préceptes ne sauraient être plus à propos en circonstances criminelles fiscales considérant que des informations d'emblée confidentielles, telles celles consignées aux *dossiers fiscaux* de tiers, peuvent être d'une pertinence véritable et prêter main-forte à la défense d'un accusé. La décision néo-brunswickoise *R. c. Dufour*<sup>146</sup> l'illustre à juste titre en contexte fédéral.

---

<sup>139</sup> *McNeil*, précité, note 137, par. 14.

<sup>140</sup> *Id.*, par. 59.

<sup>141</sup> *R. c. O'Connor*, [1995] 4 R.C.S. 411 [ci-après *O'Connor*].

<sup>142</sup> *Quesnelle*, précité, note 133, par. 13.

<sup>143</sup> *O'Connor*, précité, note 141, par. 12.

<sup>144</sup> *Id.*, par. 12 ; *Berger*, précité, note 128.

<sup>145</sup> *Id.*, *Berger*, par. 31.

<sup>146</sup> *Dufour*, précité, note 134.

En l'espèce, un contribuable faisait l'objet de plusieurs chefs d'accusation suite à une dénonciation de l'ARC prétendant qu'il avait fait de fausses déclarations à son revenu imposable de même qu'éludé ou tenté d'éluder le paiement de ses impôts<sup>147</sup>. L'accusé affirmait que la divulgation de la preuve du ministère était incomplète et il requérait l'intégralité des documents aux fins de se défendre. En effet, la poursuite avait transmis différentes pièces caviardées dans le dessein « de protéger l'identité et certains renseignements concernant des [tiers] contribuables qui auraient participé à certaines transactions commerciales dont le ministère [semblait] vouloir utiliser pour établir le bien-fondé des allégations criminelles »<sup>148</sup> qui étaient reprochées au présent accusé. Le magistrat devait décider si les renseignements fiscaux des tiers devaient être communiqués selon le critère de la pertinence, le fardeau d'établir le bien-fondé du refus de divulgation relevant des autorités. Au final, la Cour a conclu que les données retenues du ministère n'étaient pas confidentielles au sens de l'article 241 L.I.R., ni dénuée de pertinence et la non-divulgation bafouait l'article 7 de la *Charte canadienne*. Ce dernier consacre le droit à la vie, à la liberté et à la sécurité de sa personne. Il s'en dégage que les renseignements afférents à des tiers impliqués dans des transactions donnant lieu à des accusations criminelles fiscales à l'encontre d'un contribuable seront susceptibles de lui être divulgués. La jurisprudence abonde par ailleurs dans le même sens au sujet de la divulgation d'information sur des tiers en contexte criminel : « [...] un renseignement confidentiel concernant un contribuable peut être divulgué au cours de poursuites criminelles intentées à ce contribuable ou à des [tiers] contribuables impliqués dans l'opération commerciale qui donne lieu à l'accusation »<sup>149</sup>.

---

<sup>147</sup> Al. 239(1)d) L.I.R.

<sup>148</sup> *Dufour*, précité, note 134, par. 21.

<sup>149</sup> *R c. Chapelstone Developments Inc. et al.*, 2004 NBCA 96, par. 34 [ci-après *Chapelstone Developments Inc.*].

En ce qui a trait aux procédures fiscales civiles, le jugement de 2016 *Construction GMR inc. c. Agence du revenu du Québec*<sup>150</sup> symbolise l'approche on ne peut plus généreuse à adopter en matière de communication des données confidentielles touchant les tiers dans l'esprit du nouveau *Code de procédure civile*<sup>151</sup> [ci-après C.p.c.]. En l'espèce, il s'agissait d'une demande d'adjudication des objections et le litige fiscal au fond se rapportait à différentes parties investies dans des transactions interreliées dont les dossiers avaient été réunis pour l'audition. Suite à différents interrogatoires, le tribunal était notamment appelé à trancher une objection de l'ARQ concernant un engagement de transmettre des informations personnelles relatives à de tiers contribuables de même qu'à statuer sur un second engagement visant à communiquer le rapport de vérification, l'avis de cotisation et l'avis d'opposition de tierces personnes. Le fondement afférent au refus du fisc de communiquer les données trouvait assise dans la confidentialité générale des *dossiers fiscaux* consacrée à l'article 69 L.A.F. Qu'à cela ne tienne, le magistrat ordonna la reprise des interrogatoires notamment afin de produire les documents susmentionnés des tiers, s'exprimant ainsi :

[21] Certes les documents demandés sont confidentiels puisqu'ils appartiennent à monsieur Dallaire et madame Dorion et à la compagnie numérique 6260268 Canada Inc. L'agence du Revenu n'a pas obtenu l'autorisation nécessaire des personnes concernées afin de divulguer ces documents, et ce, conformément à l'article 69 [L.A.F.].

[22] La preuve sommaire présentée devant le Tribunal démontre que toutes ces transactions et ces parties sont interreliées. Il est dans l'intérêt d'une saine administration de la justice de permettre la production de ces documents par l'Agence du Revenu aux appelants, sous réserve d'un engagement par ces derniers, de non-divulgaration à des tiers, sauf dans le cadre d'une contre-expertise. Toutes les personnes concernées devront signer un engagement de confidentialité, y compris les experts consultés.

[23] De cette façon, les procureurs auront en mains tous les documents nécessaires afin de bien préparer l'audition et le juge du procès pourra, conformément au nouvel esprit de l'article 228 du Code de procédure civile, juger de la pertinence de ces documents dans le cadre du litige.

[24] Dans le cadre d'une gestion saine de l'instance, la production de ces documents à la présente étape, sous certaines conditions, permettra une audition complète du litige lors du procès.<sup>152</sup> (nos soulignements)

---

<sup>150</sup> *Construction GMR inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2016 QCCQ 4057 [ci-après *Construction GMR inc.*].

<sup>151</sup> *Code de procédure civile*, RLRQ, c. C-25.01 [ci après C.p.c.].

<sup>152</sup> *Construction GMR inc.*, précité, note 150, par. 21-24.

Au final, en contexte civil, les données à l'égard de tiers pourront être communiquées à un contribuable moyennant un engagement de confidentialité de sa part. Les principes qui suivent élaborés par la Cour d'appel du Québec avant l'entrée en vigueur du nouveau C.p.c. demeurent pertinents : à l'étape de l'interrogatoire, la divulgation la plus complète doit être privilégiée et, considérant qu'il s'agit de communication de la preuve, il revient aux parties de choisir de produire ou non les documents *a priori* confidentiels reçus en pièce à un procès<sup>153</sup>. Ledit engagement de confidentialité à laquelle s'oblige une partie trace ainsi l'équilibre opportun entre, d'une part, le droit d'une personne d'obtenir la communication de la preuve la plus exhaustive et le secret auquel s'attend tout tiers contribuable à un litige vis-à-vis ses informations fiscales.

#### **4. Confidentialité des opinions juridiques et autres avis**

Afin d'être éclairées sur le bien-fondé en droit d'une démarche de cotisation ou autre, les autorités fiscales peuvent consigner différentes opinions d'avocats ou notaires au *dossier fiscal* d'un contribuable. Quoique ce dernier jouit du droit indéniable à la divulgation exhaustive des renseignements y étant intégrés, le fisc peut opposer un refus à la communication de telles opinions juridiques en raison du secret professionnel<sup>154</sup> ou de la *Loi québécoise sur l'accès* qui prévoit par ailleurs qu'un organisme tel l'ARQ « peut [notamment] refuser de communiquer une opinion juridique portant sur l'application du droit à un cas particulier »<sup>155</sup>. Au demeurant, le secret professionnel qui s'y rattache est hissé au rang quasi-constitutionnel de la *Charte des droits et libertés de la personne*<sup>156</sup> [ci-après *Charte québécoise*]. Les auteurs Doray et Charrette soulignent

---

<sup>153</sup> Denis FERLAND et Benoît EMERY, dir., *Précis de procédure civile du Québec*, 5<sup>e</sup> éd., vol. 1, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2015, p. 10-11.

<sup>154</sup> Voir J.-F. POULIN et M.-H. TREMBLAY, précité, note 63.

<sup>155</sup> *Loi québécoise sur l'accès*, précitée, note 25, art. 31.

<sup>156</sup> *Charte des droits et libertés de la personne*, RLRQ, c. C-12, art. 9 [ci après *Charte québécoise*].

que ce privilège embrasse l'entièreté des avis juridiques et non qu'une seule portion pouvant être isolée :

[...] À notre avis, une opinion juridique constitue un tout et les faits choisis par son auteur, qu'il s'agisse de faits connus ou méconnus, participent de l'exercice intellectuel qu'est la rédaction d'un avis juridique. Sur le même cas particulier, certains juristes retiendront un ensemble de faits qui ont une importance capitale à leurs yeux en regard de la loi et de la jurisprudence alors que d'autres souligneront d'autres faits dont ils analyseront les conséquences juridiques. Au surplus, l'article 9 de la Charte ne fait pas de telle distinction entre la partie factuelle et la partie délibérative d'un avis juridique. Le document en entier est couvert par le secret professionnel.<sup>157</sup>

Une problématique se pose entre autres dans la mesure où une opinion juridique, quoique dûment protégée par le secret professionnel, serait un renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale et donc susceptible d'être communiquée en théorie, bien qu'au premier abord confidentielle. Par exemple, dans une affaire où un contribuable vérifié par le fisc désirait obtenir une opinion juridique d'un agent de l'ARQ, le tribunal a refusé la communication, car le document jouissait du secret professionnel consacré à la *Charte québécoise*<sup>158</sup>. Cette conclusion peut sembler *a priori* s'opposer au principe manifeste à l'effet que « les contribuables ont le droit de connaître toute la preuve sur laquelle le ministère s'est basé pour établir une cotisation »<sup>159</sup>. Nonobstant, le magistrat a noté que « si l'avis juridique a été *utile* au vérificateur, il ne lui était pas *nécessaire* »<sup>160</sup> (italiques de la Cour) et que « la nuance entre ce qui est nécessaire et ce qui est utile pour établir une cotisation fiscale peut être subtile [...] la distinction entre l'*utilité* de cette opinion juridique et sa *nécessité* pour voir à l'application d'une loi fiscale ne ressort pas de façon très évidente »<sup>161</sup> (nos italiques). Il ressort que le cadre d'une demande de révision en matière d'accès à l'information, la porte demeure ouverte : un contribuable aura intérêt à convaincre le magistrat de

---

<sup>157</sup> Raymond DORAY et François CHARETTE, *Accès à l'information : loi annotée, jurisprudence, analyse et commentaires*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2011, p. II/31-6.

<sup>158</sup> 3370861 *Canada inc. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2009 QCCA 94 [ci-après 3370861 *Canada inc.*].

<sup>159</sup> *Id.*, par. 20 ; *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Solide-Logique Ordinateurs et Logiciels inc.*, [1993] R.D.F.Q. 131 (C.S.) [ci-après *Solide-Logique Ordinateurs et Logiciels inc.*].

<sup>160</sup> 3370861 *Canada inc.*, précité, note 158, par. 38.

<sup>161</sup> *Id.*, par. 39.



la *nécessité* d'une telle opinion à l'application ou l'exécution de la législation fiscale pour récolter sa divulgation et faire échec au voile de confidentialité. En outre, ne devraient pas être assimilés à une opinion juridique protégée les documents suivants : une directive à l'effet qu'une interprétation interne sera favorisée au sein du fisc si différents faits retondissent, une opinion d'un non-juriste, voire celle d'un salarié des autorités fiscales<sup>162</sup>.

Quant au régime précis des avis ou recommandations non juridiques, les autorités fiscales québécoises peuvent refuser leur communication s'ils ont été réalisés depuis moins de dix ans par un membre du personnel interne<sup>163</sup>. Un délai de vingt ans est relatif au régime fédéral<sup>164</sup>. La décision *Deslauriers c. Sous-ministre de la Santé et des services sociaux*<sup>165</sup> jette la lumière requise à l'interprétation afférente :

Dès lors, pour déterminer si un organisme peut refuser de communiquer un document [...] au motif qu'il contient un avis ou une recommandation, le Tribunal doit en venir à la conclusion [...] que celui-ci comporte une évaluation ou un jugement de valeur portant sur les informations qui peuvent faire l'objet d'une décision, évaluation ou jugement de valeur formulés de nature à mettre l'organisme dans une position de choix : agir ou non.<sup>166</sup>

À ce titre, la CAI a refusé en 2013 la communication des seuls extraits de documents de l'ARQ contenant une recommandation faite depuis moins de dix ans donnant ainsi foi au concept que l'entièreté d'un document ne sera pas « contaminée de confidentialité » et donc non susceptible de communication du seul fait qu'une recommandation s'y greffe<sup>167</sup>. Il importe d'isoler ce dont la loi oblitère la transmission au sein d'une pièce et de communiquer le résidu au contribuable qui a intérêt à présenter une défense pleine et entière contre les prétentions du fisc.

---

<sup>162</sup> J.-F. POULIN et M.-H. TREMBLAY, précité, note 63.

<sup>163</sup> *Loi québécoise sur l'accès*, précitée, note 25, art. 37.

<sup>164</sup> *Loi fédérale sur l'accès*, précitée, note 6, art. 21.

<sup>165</sup> *Deslauriers c. Sous-ministre de la Santé et des services sociaux*, [1991] C.A.I. 311 (C.Q.) [ci-après *Deslauriers*].

<sup>166</sup> *Id.*, p. 27.

<sup>167</sup> *L.P.*, précité, note 90.

## 5. Données relatives à la législation fiscale et aux autorités fiscales

Certes le secret fiscal s'articule tel un bouclier profitant aux contribuables, il n'en demeure pas moins que les informations propres aux agences et à l'élaboration du droit positif fiscal jouissent également d'un voile de confidentialité. Par exemple, le législateur fédéral prévoit qu'une institution comme l'ARC peut refuser règle générale la communication de documents datant de moins de vingt ans qui se rapportent à des comptes rendus internes de consultations ou délibérations<sup>168</sup>. Une restriction semblable affecte la diffusion de données touchant les projets non mis en œuvre concernant la gestion du personnel ou encore l'administration d'une institution fédérale telle l'ARC<sup>169</sup>.

Dans l'affaire *Untel c. Ontario (Finances)*<sup>170</sup>, le plus haut tribunal du pays a décidé que le ministère des Finances de l'Ontario ne saurait avoir l'obligation de communiquer maints documents contenant des choix politiques relatifs au droit fiscal en vigueur. En l'espèce, un avocat fiscaliste avait fait une demande d'accès à l'information pour obtenir l'ensemble des données dudit ministère qui concernaient la rétroactivité et l'entrée en vigueur de dispositions de la législation fiscale provinciale. En conséquence, les autorités avaient colligé différentes informations, notamment des ébauches non datées d'un exposé de sélection de politiques sur les dates d'entrée en vigueur des dispositions fiscales. Elles refusaient de communiquer les documents au juriste. À l'instar du droit fédéral en matière d'accès à l'information, le régime ontarien afférent<sup>171</sup> prévoit une exception analogue à la communication des conseils ou recommandations de moins de vingt ans au sein d'une institution gouvernementale par voie d'accès à l'information :

---

<sup>168</sup> *Loi fédérale sur l'accès*, précitée, note 6, al. 21(1)b).

<sup>169</sup> *Id.*

<sup>170</sup> *Untel c. Ontario (Finances)*, [2014] 2 R.C.S. 3 [ci après *Untel*].

<sup>171</sup> *Loi sur l'accès à l'information et la protection de la vie privée*, L.R.O. (1990), ch. F.31.

La personne responsable peut refuser de divulguer un document qui aurait pour effet de révéler les conseils ou les recommandations émanant d'un fonctionnaire, d'une personne employée par une institution ou d'un expert-conseil dont les services ont été retenus par cette institution.<sup>172</sup> (nos soulignements)

La Cour a reconnu qu'une interprétation suffisamment large devait être accordée au concept de « conseil » visé par l'exception de communication pour embrasser les documents politiques sur la législation fiscale prohibant ainsi leur libre divulgation au public :

L'interprétation selon laquelle le mot « conseils » [...] s'entend notamment du point de vue d'un fonctionnaire sur les différentes politiques possibles est conforme à l'équilibre établi par le législateur entre l'objectif d'une fonction publique efficace, apte à donner des conseils de manière complète, ouverte et franche, et l'objectif de conférer un véritable droit d'accès à l'information.<sup>173</sup>

La disposition ontarienne interprétée par les juges en l'espèce se libelle de manière fort semblable à celle du régime fédéral actuellement en vigueur. Cette dernière permet de ne pas communiquer des documents de moins de vingt ans se rapportant à « des avis ou recommandations élaborés par ou pour une institution fédérale ou un ministre »<sup>174</sup> (nos soulignements). Le droit ontarien oblitère quant à lui la divulgation de *conseils* et *recommandations*. En contexte fédéral, des documents concernant la politique fiscale au sein de l'ARC recevrait le même traitement de non-divulgation considérant qu'il est reconnu en jurisprudence que « la formulation d'options de politiques constitue un avis »<sup>175</sup> (nos soulignements) au même titre que la Cour suprême du Canada consacre dans l'affaire *Untel* que des documents concernant des choix politiques fiscaux peuvent être des *conseils* et ne pas être communiqués par voie d'accès à l'information étant donné le libellé de la limite législative à leur divulgation.

Au demeurant, quoique le droit d'un contribuable à la divulgation la plus exhaustive de la preuve est bien établi, la jurisprudence québécoise y apporte une limite afférente au secret

---

<sup>172</sup> *Id.*, art. 13.

<sup>173</sup> *Untel*, précité, note 170, par. 46.

<sup>174</sup> *Loi fédérale sur l'accès*, précitée, note 6, al. 21(1)a).

<sup>175</sup> *3430901 Canada Inc. c. Canada (Ministre de l'Industrie)*, 2001 CAF 254, par. 61-64 [ci-après *3430901 Canada Inc.*]; *Untel*, précité, note 170, par. 28.

institutionnel. En effet, elle consacre la confidentialité des rouages internes d'exécution des autorités fiscales. Deux décisions contemporaines sont congruentes à ce titre. Dans l'affaire *Agence du revenu du Québec c. Fedele*<sup>176</sup>, le tribunal a prohibé la communication d'informations relatives aux méthodes de vérification et d'enquête de l'ARQ et a refusé la divulgation des plans d'action et d'identification de dossiers du fisc. En l'espèce, les contribuables avaient présenté une requête en divulgation de la preuve pour obtenir ces différents documents au soutien de leur prétendue défense pleine et entière de même qu'aux fins d'une requête de type *Jarvis*. Il appert qu'un parallèle peut être établi entre le privilège de confidentialité dont les méthodes d'enquête policière jouissent en common law<sup>177</sup> et les techniques propres aux autorités fiscales, ces dernières se voyant également accorder un voile de confidentialité. La Cour du Québec reconnaît ledit privilège :

[26] La poursuite allègue que la divulgation permettrait aux entreprises alors informées de raffiner leur stratégie pour contrer les efforts des vérificateurs et mettrait en danger le système de vérification fiscale où l'autocotisation est la règle. [...]

[28] Avec égards pour l'opinion contraire, j'estime que l'objection de la poursuite est bien fondée sur la question du privilège. Ordonner la divulgation des renseignements serait préjudiciable aux raisons d'intérêt public invoquées par la poursuite. La non-divulgation l'emporte ainsi sur l'intérêt légitime des requérants à la divulgation complète.<sup>178</sup>

Dans la même veine, le jugement *Agence du revenu du Québec c. Construction Frank Catania & Associés inc.*<sup>179</sup> a donné lieu à la même conclusion et ce, en dépit du droit à une divulgation la plus complète de la preuve en contexte pénal. En l'espèce, le fisc accusait différents contribuables d'avoir érigé un subterfuge de fausses facturations, lesquels avaient présenté une requête en divulgation de la preuve pour obtenir des renseignements internes propres aux autorités fiscales notamment sur leurs méthodes de vérification et d'enquête. Le magistrat a affirmé que

---

<sup>176</sup> *Fedele*, précité, note 131.

<sup>177</sup> *R. c. Allie*, 2014 QCCS 2381, par. 15 [ci-après *Allie*].

<sup>178</sup> *Fedele*, précité, note 131, par. 26, 28.

<sup>179</sup> *Agence du revenu du Québec c. Construction Frank Catania & Associés inc.*, 2015 QCCQ 9735 [ci-après *Construction Frank Catania & Associés inc.*].

l'obtention de ces données « mettrait en péril le processus de vérification et d'enquête en dévoilant des informations qui permettraient aux contribuables de connaître les critères de sélection des dossiers et les stratégies utilisées pour contrer l'évasion fiscale »<sup>180</sup>. Qui plus est, non seulement la divulgation de ces renseignements porterait gravement atteinte à l'intérêt du public, mais elle nuirait également à l'application de la législation fiscale<sup>181</sup> et compromettrait le système instauré visant à réglementer la perception des deniers des contribuables. Le tribunal a noté que l'accès aux données afférentes aux protocoles internes du fisc permettrait aux intéressés de peaufiner leurs stratagèmes pour esquiver leurs obligations fiscales envers l'État<sup>182</sup>. Par conséquent, le juge trancha : ces informations devaient demeurer confidentielles.

En outre, différents renseignements numériques se rapportent aux fonctionnements internes des autorités fiscales. Ces informations sous le contrôle du fisc peuvent éclairer les contribuables quant aux va-et-vient administratifs dans leurs dossiers personnels. La jurisprudence soulève que les numéros suivants du fisc ne peuvent être obtenus par les contribuables en raison de leur confidentialité : les numéros de connexion (*logon*) dans un système notamment, c'est-à-dire les numéros afférents d'identification personnelle de salariés des autorités fiscales, les numéros d'identifiant d'un émetteur, les numéros de code d'utilisateur d'un émetteur, les numéros d'employeur, les numéros d'utilisateur au sujet d'une personne morale, les numéros de téléphone de tiers et leurs dates de naissance de même que les NAS de tiers<sup>183</sup>. Qui plus est, les méthodes de travail propres à l'ARQ utilisées par ses employés dans le cadre de leurs fonctions doivent demeurer confidentielles<sup>184</sup>. Une décision récente a même refusé la communication des identifiants

---

<sup>180</sup> *Id.*, par. 45.

<sup>181</sup> *Id.*, par. 46-47.

<sup>182</sup> *Id.*, par. 46.

<sup>183</sup> *N.G. c. Agence du revenu du Québec*, 2014 QCCA 191, par. 46 [ci-après *N.G.*].

<sup>184</sup> *Id.*, par. 56.

numériques personnels des employés du fisc québécois sur la base que de telles informations concernent des tiers à un contribuable donné, soit lesdits employés<sup>185</sup>.

## 6. Accès et usage de renseignements protégés au sein de l'ARQ

En droit québécois, un employé de l'ARQ ayant la qualité pour recevoir un renseignement pourra accéder à une information contenue dans un *dossier fiscal* sans le consentement d'un contribuable concerné si le renseignement est nécessaire à l'exercice de ses fonctions suivant l'article 69.0.0.6 L.A.F.<sup>186</sup>. Une telle donnée ne pourra être utilisée au sein du fisc québécois, règle générale, que pour l'application ou l'exécution d'une loi fiscale<sup>187</sup>. Par ailleurs, la *Loi québécoise sur l'accès* exige, à l'instar de la *Loi sur l'administration fiscale*<sup>188</sup>, qu'une personne ait pour accéder à un renseignement sans l'autorisation d'une autre, la « qualité pour le recevoir au sein d'un organisme public »<sup>189</sup> et que ledit renseignement soit « nécessaire à l'exercice de ses fonctions »<sup>190</sup>. Pour un salarié de l'État, l'idée d'« avoir qualité pour » recevoir un renseignement renvoie par définition à une habilitation, une autorisation, au fait d'être qualifié pour une tâche<sup>191</sup>, soit la réception de l'information confidentielle.

La jurisprudence interprète l'expression « nécessaire à l'exercice des fonctions » « comme signifiant "requis, indispensable, obligatoire" plutôt que simplement utile »<sup>192</sup> aux fonctions d'un salarié de l'ARQ. D'autre part, un tel renseignement « nécessaire à l'exercice des fonctions » d'une

---

<sup>185</sup> *L.P.*, précité, note 90.

<sup>186</sup> Art. 69.0.0.6 L.A.F.

<sup>187</sup> Art. 69.0.0.7 L.A.F.

<sup>188</sup> *Loi sur l'administration fiscale*, précitée, note 27.

<sup>189</sup> *Loi québécoise sur l'accès*, précitée, note 25, art. 62, al. 1.

<sup>190</sup> *Id.*

<sup>191</sup> *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. St-Gelais*, 2013 QCCQ 8246, par. 26 [ci-après *St-Gelais*].

<sup>192</sup> *Id.*, par. 30.

telle personne évoque qu'il soit « nécessaire à l'accomplissement de tâches qui lui sont spécifiquement confiées »<sup>193</sup>.

Ainsi, un cadrage strict d'accès et d'utilisation des données fiscales est consacré au sein des autorités fiscales plaçant les renseignements des contribuables à l'abri de la curiosité que certains fonctionnaires pourraient manifester à leur égard. Un employé qui consulterait et userait de renseignements consignés dans un *dossier fiscal* en dehors de ces balises astreignantes commettrait une faute lourde :

Aux fins de sa mission, l'Agence détient en effet des renseignements nominatifs et fiscaux sur la grande majorité des citoyens du Québec. Elle a également accès aux banques de données de divers corps publics pour faire les recoupements nécessaires au travail qu'elle doit exécuter.

Il va sans dire que pour établir et préserver le lien de confiance qu'elle doit nécessairement entretenir avec l'État, avec les contribuables et avec les institutions publiques avec lesquelles elle collabore ainsi, elle doit impérativement garantir qu'elle applique les plus haut standards de rigueur et de probité dans la conservation et dans l'utilisation par ses préposés des informations confidentielles qu'elle détient et auxquelles elle a accès aux seules fins d'accomplir sa mission.

Dans ces circonstances particulières, tout manquement par un employé de l'Agence à ces obligations constitue a priori une faute lourde, parce qu'il est en soi préjudiciable à la crédibilité même de l'institution.<sup>194</sup> (nos soulèvements)

Par ailleurs, l'article 69.0.0.6. L.A.F. qui encadre l'accès interne aux renseignements protégés chez le fisc ne saurait autoriser un « conseiller syndical [d'un travailleur de l'ARQ] à avoir accès à des données confidentielles qu'il juge nécessaires à l'exercice de ses fonctions syndicales »<sup>195</sup>. En effet, l'article vise plutôt les fonctions dans le cadre de la législation fiscale d'un salarié des autorités fiscales, non un conseiller syndical défendant ses intérêts. Ainsi, aux yeux des autorités québécoises, un de leurs employés qui transmettrait des renseignements fiscaux secrets à son représentant syndical, à savoir un tiers non autorisé, serait susceptible de

---

<sup>193</sup> *Id.*, par. 26.

<sup>194</sup> *Syndicat de la fonction publique du Québec et Agence du revenu du Québec*, 2015 QCTA 540, p. 20-21 [ci-après *Syndicat de la fonction publique du Québec*].

<sup>195</sup> *Syndicat de professionnelles et professionnels du gouvernement du Québec*, précité, note 34, par. 37.

congédiement<sup>196</sup>. Qui plus est, cet article autorise un fonctionnaire vérificateur à consulter les données dans les *dossiers fiscaux* de tiers contribuables afin de faire des comparatifs en matière d'échantillonnage pour fonder des éléments de vérification détournés<sup>197</sup>.

Au demeurant, l'affaire *Québec (Sous-ministre du Revenu) c. St-Gelais*<sup>198</sup> présente un cas *ad hoc* du comportement que le législateur souhaite réprimer en matière d'accès interne aux renseignements fiscaux. Le juge y a statué qu'un technicien en vérification fiscale plutôt cavalier avait illégalement consulté le *dossier fiscal* d'une tierce personne laquelle offrait d'acheter une de ses propriétés. En l'espèce, l'agent du fisc avait eu un entretien avec le conjoint du tiers qui se vantait de ne pas déclarer ses revenus ni de remettre ses taxes et le tout l'avait incité à opérer de sa propre initiative une consultation fiscale. Néanmoins, un employé du fisc ne peut s'attribuer un tel mandat de vérification de la sorte et bafouer le secret fiscal. Les renseignements fiscaux du tiers n'étaient manifestement pas ici « nécessaires à l'exercice des fonctions » du fonctionnaire. Le magistrat l'a condamné à payer en conséquence de ses actes la somme minimale de 200\$ afférente à une telle infraction.

De plus, dans la décision *Agence du revenu du Québec c. Février*<sup>199</sup>, une préposée aux renseignements de l'ARQ a été reconnue coupable d'avoir illégalement communiqué ou utilisé un renseignement contenu dans le *dossier fiscal* d'une autre personne. En l'espèce, l'agent du fisc avait consulté les renseignements protégés d'un tiers afin de confirmer sa dernière adresse à son époux qui souhaitait poursuivre ledit tiers pour des loyers impayés. Le juge paraphrasa l'obligation législative imposée aux agents du fisc : « sans le consentement de la personne concernée, un renseignement fiscal ne peut être utilisé ou communiqué par un employé de l'Agence que si celui-

---

<sup>196</sup> *Id.*, par. 7.

<sup>197</sup> *Dolbec c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2009 QCCQ 3826 [ci-après *Dolbec*].

<sup>198</sup> *St-Gelais*, précité, note 191.

<sup>199</sup> *Agence du revenu du Québec c. Février*, 2014 QCCQ 8509 [ci-après *Février*].



ci est nécessaire à l'exercice de ses fonctions et en application ou l'exécution d'une loi fiscale »<sup>200</sup>. De plus, dans la mesure où le secret fiscal serait bafoué par un fonctionnaire, un contribuable ne pourrait pas obtenir l'annulation de sa cotisation<sup>201</sup> ni obliger le fisc à poursuivre le salarié fautif<sup>202</sup>. Au final, la jurisprudence consacre qu'un salarié ne peut consulter les données fiscales d'autres contribuables à des fins personnelles ou dans le but d'avantager un proche sous peine d'une amende, voire des sanctions en milieu d'emploi.

## **7. Boucliers pratiques du secret fiscal par et au sein même des autorités fiscales**

Quoique la violation du secret fiscal par les fonctionnaires étatiques ne peut être écartée d'une manière parfaitement certaine, différents incitatifs internes au respect de la confidentialité existent au sein des autorités fiscales, ce qui n'est pas sans décourager les employés qui s'avéreraient trop curieux. En juin 2016, il appert que l'ARC comptait plus de 40 000 salariés. La magnitude d'une telle structure commande des règles pour préserver le caractère confidentiel des données des contribuables<sup>203</sup>. Par exemple, au fédéral, les accès aux dossiers des contribuables sont surveillés par l'entremise d'une approche centralisée qui, selon le fisc, « assure un processus indépendant permettant à l'ARC de déceler et de traiter toute transaction suspecte dans ses systèmes »<sup>204</sup>. De plus, l'ARC a évoqué en 2005 que ses employés usaient du logiciel de chiffrement *Safeguard Easy* pour assurer la sauvegarde des informations protégées sur ordinateur

---

<sup>200</sup> *Id.*, par. 28.

<sup>201</sup> *St-Laurent [Simard]*, [2008] 5 C.T.C. 2045 (C.C.I.), par. 386 [ci-après *St-Laurent [Simard]*], conf. *St-Laurent c. R.*, 2009 CAF 379 [ci-après *St-Laurent*].

<sup>202</sup> *Collins c. R.*, [2011] 4 C.T.C. 157 (C.A.F.) [ci-après *Collins*].

<sup>203</sup> AGENCE DU REVENU DU CANADA, Contrôles internes visant à assurer la confidentialité et la sécurité, 13 juin 2016, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/ntgrty/ntrnlcntrls-fra.html>> (consulté le 13 octobre 2016) [ci-après Contrôles internes visant à assurer la confidentialité et la sécurité].

<sup>204</sup> *Id.*

portatif<sup>205</sup>. Ce produit est par ailleurs toujours sur le marché en 2016. Quant à la durée de conservation des données, les fichiers électroniques ne seraient gardés à l'ARC que pour une période de six ans règle générale et « les documents papier [...] conservés pour une période de deux à cinq ans à l'exception de ceux concernant les dossiers de base et des cas importants qui sont conservés indéfiniment. Les documents placés dans les dossiers permanents [seraient eux conservés] indéfiniment »<sup>206</sup>.

Au début du contrat de travail, il appert que tous les fonctionnaires de l'ARC doivent signer un engagement moral sans équivoque, soit « un serment ou une affirmation indiquant qu'ils s'acquitteront de leurs tâches dans la fonction publique fidèlement et honnêtement »<sup>207</sup>. Tout salarié de l'ARC doit « atteste[r] qu'il ne divulguera aucun renseignement dont il prendra connaissance dans l'exercice de ses fonctions »<sup>208</sup>. Au demeurant, chacun de ses employés doit respecter dès l'embauche trois documents politiques bien précis : le *Code d'intégrité et de conduite professionnelle*, le *Code de valeurs et d'éthique du secteur public* et la *Directive sur les conflits d'intérêts, cadeaux et marques d'hospitalité, et l'après-mandat*. Le premier texte interne évoque notamment l'assujettissement des fonctionnaires à l'article 241 L.I.R. sur la protection législative des *renseignements confidentiels* des contribuables. Qui plus est, se retrouve au sein de l'ARC le Bureau des divulgations internes qui peut recevoir les dénonciations d'actes répréhensibles entre les salariés, par exemple en situation de consultation illégale d'informations fiscales. Il s'agit d'une initiative faisant suite à la *Loi sur la protection des fonctionnaires divulgateurs d'actes*

---

<sup>205</sup> « Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 2005*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2005, Q. 4.3 ; AGENCE DU REVENU DU CANADA, Interprétation technique 2005-0141241C6, « Security of Information Provided to CRA », 7 octobre 2005.

<sup>206</sup> *Id.*

<sup>207</sup> Contrôles internes visant à assurer la confidentialité et la sécurité, précité, note 203.

<sup>208</sup> Précité, note 205.

*répréhensibles*<sup>209</sup> qui souhaite favoriser les employés de la fonction publique fédérale à dénoncer leurs pairs aux comportements illégaux.

Au niveau du fisc québécois qui compte près de 12 000 salariés<sup>210</sup>, l'ancien ministère du Revenu avait instauré différents encadrements normatifs, comme politiques et directives, concernant l'élaboration pratique du respect du secret fiscal par ses fonctionnaires. Suivant l'article 178 de la *Loi sur l'Agence du revenu du Québec*<sup>211</sup>, l'ARQ s'est arrogé ces textes lors de sa naissance en 2011<sup>212</sup>. Il s'agit des documents suivants : la politique ministérielle PM-1/R-1 du 24 novembre 2003 sur la *Confidentialité des renseignements* et la directive ministérielle DIA-50 du 26 mai 2004 portant sur *L'utilisation des renseignements confidentiels*<sup>213</sup>. Le premier texte évoque notamment une mesure permettant de retracer les allées et venues du personnel de l'ARQ dans les *dossiers fiscaux* électroniques. Il s'agit d'un processus de journalisation qui enregistre les accès aux renseignements fiscaux dans les systèmes informatiques<sup>214</sup>. Les employés du fisc québécois sont par ailleurs assujettis au *Code d'éthique et de déontologie* adopté par l'ARQ en 2012. Lors de la première journée de travail, les nouveaux salariés doivent par ailleurs signer une *Déclaration de discrétion et d'engagement à la confidentialité* puis à chaque année suivante un *Renouvellement de l'engagement à la protection des renseignements confidentiels*<sup>215</sup>. Certes, l'ensemble de ces documents n'a pas force de loi, mais suffit à déceler les fautes professionnelles des employés en matière de secret fiscal puis à fonder diverses sanctions en milieu de travail tel le congédiement. En outre, les impératifs québécois de confidentialité ne meurent pas suite à la terminaison de

---

<sup>209</sup> *Loi sur la protection des fonctionnaires divulgateurs d'actes répréhensibles*, L.C. 2005, ch. 46.

<sup>210</sup> A. BLAIS, précité, note 4.

<sup>211</sup> *Loi sur l'Agence du Revenu du Québec*, L.R.Q., c. A-7.003.

<sup>212</sup> *Syndicat de la fonction publique du Québec*, précité, note 194.

<sup>213</sup> *Id.*, p. 21-22.

<sup>214</sup> *Id.*, p. 22.

<sup>215</sup> *Québec (Agence du revenu) c. Syndicat de professionnelles et professionnels du gouvernement du Québec*, 2015 CanLII 45392 (QC SAT), par. 9 [ci-après *Québec (Agence du revenu)*].

l'emploi d'un fonctionnaire. En effet, ils empêchent même un agent du fisc de communiquer toute information privilégiée sur autrui à ses conseillers syndicaux et ses procureurs suite à un congédiement<sup>216</sup>. Par exemple, un arbitre de grief a rejeté en 2015 le grief d'un agent du fisc curieux congédié après avoir notamment consulté les *dossiers fiscaux* de huit potentiels locataires d'un de ses immeubles et pris connaissance de celui d'une entreprise avec qui il faisait affaire<sup>217</sup>. En effet, « la connaissance qu'auraient les contribuables que les informations qu'ils ont fournies ont pu servir à d'autres fins que celles pour lesquelles elles ont été recueillies pourrait entacher gravement la crédibilité et la réputation de Revenu Québec »<sup>218</sup> d'où le grief rejeté en l'espèce.

## 8. L'exception de violence

Il appert que les autorités fiscales peuvent passer outre à la confidentialité des données fiscales d'une personne en situation de violence et communiquer certaines informations pour pallier à un danger qui guetterait un contribuable donné. Il s'agit d'une limite on ne peut plus concrète au secret fiscal. En effet, la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>219</sup> stipule que « [l]e ministre peut fournir aux personnes compétentes tout renseignement confidentiel concernant un danger imminent de mort ou de blessures qui menace un particulier »<sup>220</sup> (nos soulignements). Le régime du Québec prévoit une disposition analogue à la portée et au libellé toutefois quelque peu différents :

Un employé de l'Agence peut communiquer des renseignements contenus dans un dossier fiscal, sans le consentement de la personne concernée, en vue de prévenir un acte de violence, dont un suicide, lorsqu'il a des motifs raisonnables de croire qu'un danger imminent de mort ou de blessures graves menace une personne ou un groupe de personnes identifiable ou lorsqu'il existe une situation d'urgence mettant en danger leur vie, leur santé ou leur sécurité.<sup>221</sup> (nos soulignements)

---

<sup>216</sup> *Bélanger c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2004 CanLII 48729 (QC SAT), par. 67 [ci-après *Bélanger*].

<sup>217</sup> *Québec (Agence du revenu)*, précité, note 215.

<sup>218</sup> *Id.*, par. 99.

<sup>219</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, note 9.

<sup>220</sup> Par. 241(3.1) L.I.R.

<sup>221</sup> Art. 69.0.0.11 L.A.F.

Quoique ces dispositions n'aient pas été à ce jour interprétées par la sphère judiciaire, un lecteur averti aura remarqué qu'advenant qu'un *renseignement confidentiel* consigné au fédéral par l'ARC témoigne d'un risque imminent de « simple blessure », le fisc fédéral pourra communiquer ledit renseignement aux acteurs compétents suivant la loi. En effet, *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>222</sup> ne cible pas le degré nécessaire de gravité afférent à une blessure pour permettre conséquemment la communication de données fiscales. Quant au provincial, le législateur préfère plutôt qu'une même blessure soit « grave » aux fins de satisfaire le critère exigé pour divulguer une donnée *a priori* protégée par un voile de confidentialité. Il rend ainsi cette dérogation au secret fiscal plus draconienne que celle de son homologue fédéral. Par voie de conséquence, un contribuable ne serait théoriquement mis à l'affût d'un danger imminent de « simple blessure » que de la part de l'ARC et non du fisc québécois! Au demeurant, le provincial insiste sur la présence de « motifs raisonnables de croire » chez l'employé de l'ARQ qu'un danger imminent menace un individu au contraire de la législation fédérale.

## **9. La confidentialité fiscale et les rapports intergouvernementaux**

### **9.1 Échange d'informations fiscales au sein et entre les différents organismes gouvernementaux et autorités fiscales**

Quoique les renseignements fiscaux d'une personne jouissent de la protection de confidentialité, le secret fiscal pourtant rigoureux s'amenuise dans le cadre de moult relations intergouvernementales. Différentes dispositions législatives traduisent la volonté du législateur d'encourager l'échange de renseignements privilégiés au sein de l'État sans avoir à obtenir l'aval du contribuable concerné. Il importe de distinguer les cas où les autorités fiscales doivent communiquer une information fiscale des situations où elles *peuvent* le faire et donc en refuser,

---

<sup>222</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, note 9.

s'il y a lieu, la transmission<sup>223</sup>. Par exemple, au provincial, le contenu d'un *dossier fiscal* pourra être divulgué sans l'autorisation d'un contribuable donné :

- Au Commissaire au lobbysme à l'égard de ses enquêtes et inspections<sup>224</sup> ;
- Au Protecteur du Citoyen au chapitre de ses enquêtes et interventions<sup>225</sup> ;
- Au Directeur général des élections du Québec dans le cadre des vérifications, examens et enquêtes effectués en vertu de certaines lois<sup>226</sup> ;
- À la Régie du bâtiment du Québec pour une donnée relative à un plaidoyer de culpabilité ou une déclaration de culpabilité au sujet de certaines infractions fiscales<sup>227</sup> ;
- À un autre gouvernement ou à l'un de ses organismes aux fins de l'application d'une loi fiscale<sup>228</sup> ;
- Au Commissaire à la lutte contre la corruption, aux commissaires associés aux vérifications et au personnel de l'Unité permanente anticorruption [ci-après UPAC]<sup>229</sup>.

Au demeurant, les commissaires associés aux vérifications au sein de l'UPAC pourront, après avoir obtenu des renseignements de la part de l'ARQ, les communiquer sans le consentement d'un contribuable donné à l'Autorité des marchés financiers [ci-après AMF] aux fins des autorisations préalables à l'obtention d'un contrat ou sous-contrat public<sup>230</sup>.

En ce qui a trait à l'échange interétatique de données fiscales, il appert que tous les pays n'ont pas à ce jour les infrastructures technologiques, les ressources financières ni les capacités administratives certifiant une protection efficace de confidentialité et l'absence de fuite

---

<sup>223</sup> Voir Pierre TRUDEL, France ABRAN, Jie ZHU, « Les partages d'information entre les organismes publics dans la lutte contre la criminalité économique », Rapport préparé pour la Commission Charbonneau, 14 mai 2014, 180 p.

<sup>224</sup> Art. 69.1, al. 2s) L.A.F.

<sup>225</sup> Art. 69.1, al. 2i) ; Art. 69.0.0.10 L.A.F.

<sup>226</sup> Art. 69.1, al. 2x) L.A.F.

<sup>227</sup> Art. 69.1, al. 2z) L.A.F.

<sup>228</sup> Art. 69.0.1, al. e) L.A.F. ; Art. 69.0.0.10 L.A.F.

<sup>229</sup> Art. 69.1, al. 2y) L.A.F.

<sup>230</sup> Art. 69.4.1 L.A.F.

d'information<sup>231</sup>. Il importe que la transmission de renseignements entre pays se fasse par cryptographie, que l'accès aux données dans le pays receveur soit encadré et que les données soient reçues par les entités compétentes au sein des autorités fiscales étrangères<sup>232</sup>. La doctrine à cet effet soulève certains écueils :

[...] one of the challenges for tax authorities is to protect the taxpayer right to confidentiality when an exchange of information may create a risk for the taxpayer's business, for instance in the event of a leak to the press or third parties, or in situations where the information is being requested for other motives such as political persecution.<sup>233</sup>

Ainsi, il est recommandé que l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques [ci-après OCDE] impatronise les boucliers appropriés à intégrer au droit interne ou aux traités entre États « to protect the exchange of information and to ensure that the information is being requested free from ideological or political motivation, and that the disclosure is being made to the competent tax authority that will be obliged to respect the confidentiality of the information exchanged »<sup>234</sup>. Par exemple, la doctrine rapporte que le Canada n'échangera des données fiscales qu'avec les pays qui ont des technologies de cryptage suffisamment sécuritaires et compatibles<sup>235</sup>.

Suivant les enseignements de la décision *Stamatopoulos c. La Reine*<sup>236</sup>, la possibilité susmentionnée de communication de la part de l'ARQ « à un autre gouvernement » s'entend notamment de la transmission du contenu d'un *dossier fiscal* du fisc provincial à l'ARC. De plus,

---

<sup>231</sup> Irma Johanna MOSQUERA VALDERRAMA, « Legitimacy and the Making of International Tax Law : The Challenges of Multilateralism », (2015), vol. 7, n° 3 *World Tax Journal* 343, p. 367 ; Irma Johanna MOSQUERA VALDERRAMA, « The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism? », (2016), vol. 18, n° 1 *Derivatives & Financial Instruments Journal*, 18 février 2016, en ligne : <[http://proxy2.hec.ca:3099/kbase/#topic=doc&url=/collections/dfi/html/dfi\\_2016\\_01\\_int\\_8.html&WT.z\\_nav=Navigation&colid=4944](http://proxy2.hec.ca:3099/kbase/#topic=doc&url=/collections/dfi/html/dfi_2016_01_int_8.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4944)> (consulté le 13 octobre 2016).

<sup>232</sup> I.J. MOSQUERA VALDERRAMA, « The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism? », précité, note 231, point 3.2.2.

<sup>233</sup> *Id.*

<sup>234</sup> *Id.*

<sup>235</sup> *Id.*

<sup>236</sup> *Stamatopoulos c. La Reine*, 2014 CCI 169 [ci-après *Stamatopoulos*].

la jurisprudence consacre une étendue fédérale à l'application des dispositions québécoises de la *Loi sur l'administration fiscale*<sup>237</sup> en matière d'échange de renseignements entre les agences. En effet, considérant l'entente sur l'administration par le gouvernement provincial de la Partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* sur la TPS, les autorités québécoises conduisent l'application de cette taxe fédérale. Elles peuvent communiquer les *renseignements confidentiels* fédéraux suivant le régime de communication intergouvernemental en vertu de la législation du Québec. La Cour canadienne de l'impôt le soulève ainsi :

[13] Comme l'ARQ administre les deux taxes sur le territoire québécois, la TPS et la TVQ, l'échange des renseignements en ce qui a trait à l'administration des deux taxes est facilité.

[14] L'ARQ peut en vertu de la *Loi sur l'administration fiscale*, pour les fins de l'application de la TPS, utiliser les renseignements qu'elle a obtenus sous la TVQ. L'inverse est aussi vrai, suite à l'Entente Canada-Québec, l'ARQ est aussi autorisée à communiquer les renseignements qu'elle a obtenus en vertu de la TPS [...]<sup>238</sup>

En droit fédéral, la *Loi de l'impôt sur le revenu*<sup>239</sup> instaure également un régime prévoyant la possibilité de communication de *renseignements confidentiels* par opposition à un *devoir* de se faire. Par exemple, un salarié de l'ARC peut notamment fournir un tel renseignement à un fonctionnaire du ministère des Finances aux fins de la formulation ou l'évaluation de la politique fiscale<sup>240</sup>, à un fonctionnaire de l'ARQ pour l'application des lois fiscales québécoises<sup>241</sup> ou pour des fins de politique fiscale<sup>242</sup>, même à la Commission des normes, de l'équité, de la santé et de la sécurité du travail<sup>243</sup>.

D'autres situations évoquent plutôt une obligation stricte du fisc de transmettre certaines données protégées. Par exemple, le fisc québécois doit communiquer :

---

<sup>237</sup> *Loi sur l'administration fiscale*, précitée, note 27.

<sup>238</sup> *Stamatopoulos*, précité, note 236, par. 13-14.

<sup>239</sup> *Loi de l'impôt sur le revenu*, précitée, note 9.

<sup>240</sup> *Id.*, s-al. 241(4)d)(i).

<sup>241</sup> *Id.*, s-al. 241(4)d)(iii).

<sup>242</sup> *Id.*, s-al. 241(4)d)(iv).

<sup>243</sup> *Id.*, al. 241(4)n).



- « tout renseignement ou document en sa possession que requiert, dans le respect des exigences constitutionnelles en matière de vie privée, le »<sup>244</sup> Commissaire à la lutte contre la corruption ou que requiert un commissaire associé dans le cadre de ses fonctions, sur demande ;
- « tout renseignement et document qu'il possède au sujet de l'exécution de travaux de construction et des personnes qui les exécutent ou les font exécuter »<sup>245</sup> sur demande de la Régie du bâtiment du Québec.

Si les autorités fiscales ont la faculté ou le devoir clair de communiquer des renseignements fiscaux selon le contexte normatif, elles peuvent elles-mêmes colliger différentes données requises de diverses autres entités gouvernementales aux fins d'alimenter le *dossier fiscal* d'une personne.

À titre d'illustrations, l'ARQ peut demander :

- à la Commission municipale du Québec des copies certifiées des ordonnances, règles et autres documents que la Commission ordonne de transcrire au sein de registres tenus par son secrétaire<sup>246</sup> de même que des « copies certifiées des témoignages reçus au cours d'une enquête »<sup>247</sup> sur l'administration municipale ;
- à l'AMF tout document dont la *Loi sur les valeurs mobilières*<sup>248</sup> ou les règlements prescrivent le dépôt sauf exceptions de même que «[l]es rapports d'enquête, les rapports d'inspection et les pièces à l'appui »<sup>249</sup> à sa discrétion.

Quoiqu'il soit prévu que les autorités fiscales fédérales et provinciales peuvent s'échanger des informations confidentielles, la jurisprudence contemporaine souligne la large portée de cette

---

<sup>244</sup> *Loi concernant la lutte contre la corruption*, L.Q. 2011, c. 17, art. 16.1.

<sup>245</sup> *Loi sur le bâtiment*, L.R.Q., ch. B-1.1, art. 129.1.

<sup>246</sup> *Loi sur la Commission municipale*, L.R.Q., ch. C-35, art. 16(3), 16.1.

<sup>247</sup> *Id.*, art. 23, al. 3.

<sup>248</sup> *Loi sur les valeurs mobilières*, L.R.Q., ch. V-1.1, art. 296.

<sup>249</sup> *Id.*, art. 297.

faculté. Dans l'affaire *SPE valeur Assurable inc. c. Canada (Agence du revenu)*<sup>250</sup>, des contribuables contestaient la décision de l'ARC de communiquer à l'ARQ plusieurs documents saisis chez une compagnie dans le domaine du développement et de la commercialisation de logiciels suite à une enquête criminelle. En l'espèce, le fruit de ladite enquête n'avait donné lieu à aucune accusation criminelle, mais avait été au final profitable aux fins d'avis de cotisation. Le tribunal devait statuer si les données de l'ARC pouvaient être partagées au fisc québécois, concluant ainsi :

[35] Cela dit, une fois que les documents saisis sont utilisés pour compléter la vérification des déclarations de revenus des demandeurs, ils demeurent des renseignements confidentiels et ne peuvent être communiqués que dans les circonstances restreintes prévues à l'article 241 de la LIR. Le sous-alinéa 241(4)d)(iii) permet expressément à l'ARC de fournir un renseignement confidentiel « à un fonctionnaire, mais uniquement en vue de l'application ou de l'exécution d'une loi provinciale qui prévoit l'imposition ou la perception d'un impôt, d'une taxe ou d'un droit ».

[36] Or, comme l'exprime bien l'intervenante, elle désire utiliser les documents saisis et utilisés par l'ARC pour établir les avis de nouvelles cotisations contre SPE et M. Plante [...] Une telle utilisation par l'ARQ ne causera aucun préjudice aux demandeurs, puisque la confidentialité des renseignements est assurée par ces diverses lois provinciales.

[37] Je suis donc d'avis que l'ARC peut transmettre à l'ARQ, en application de l'article 241 de la LIR, copie des documents saisis dans le cadre de la perquisition exécutée dans les bureaux de SPE et qui ont servi de fondement aux avis de nouvelles cotisations émis contre SPE et M. Plante.<sup>251</sup>

La Cour fédérale consacre donc que l'ARC peut transmettre les résultats d'une enquête criminelle à l'ARQ pour ses fins quoiqu'aucune accusation n'ait été portée contre un contribuable.

## **9.2 Échange d'informations fiscales avec les autorités policières et problématiques constitutionnelles**

L'intégration du paragraphe 241(9.5) L.I.R. à la législation fiscale fédérale fait suite au Projet de loi C-31 ayant reçu sanction royale le 19 juin 2014. Il s'agissait de la réponse canadienne à la recommandation de l'OCDE du 14 octobre 2010 incitant ses États membres à instaurer un

---

<sup>250</sup> *SPE valeur Assurable inc. c. Canada (Agence du revenu)*, 2016 CF 56 [ci-après *SPE valeur Assurable inc.*].

<sup>251</sup> *Id.*, par. 35-37.

cadre légal et administratif pour faciliter la dénonciation de la part des autorités fiscales de crimes sérieux comme le blanchiment d'argent ou le financement des activités terroristes<sup>252</sup>.

Le paragraphe 241(9.5) L.I.R. tel que sanctionné prévoit entre autres qu'un fonctionnaire peut fournir les *renseignements confidentiels* d'un contribuable à un agent d'exécution de la loi d'une organisation de police compétente. Pour être autorisé à transmettre les données fiscales à l'appareil policier, l'employé du fisc doit avoir, sans autre formalité, « des motifs raisonnables de croire qu'[elles] constituent des éléments de preuve d'une action ou d'une omission commise au Canada ou à l'étranger qui, si elle était commise au Canada, constituerait »<sup>253</sup>(nos soulignements) une infraction, notamment à diverses dispositions du *Code criminel*<sup>254</sup>. Cette disposition encadre donc l'échange d'informations fiscales de l'initiative du fisc avec les forces policières. Certaines problématiques constitutionnelles surgissent de cet amendement législatif. En effet, le libellé adopté du paragraphe 241(9.5) L.I.R. réduit, voire fracasse la validité de la protection de confidentialité enchâssée à l'article 241 L.I.R.<sup>255</sup>. Dès lors, différents préceptes façonnés par la jurisprudence méritent d'être signalés.

Dans l'affaire *Jarvis*, la Cour suprême du Canada a analysé dans quelle mesure les pouvoirs du fisc en matière de vérification fiscale se conjugueraient avec le principe constitutionnel d'attente raisonnable de vie privée dont jouit tout contribuable suivant la *Charte canadienne*. Elle énonce le test pertinent ainsi :

À notre avis, lorsqu'un examen dans un cas particulier a pour objet prédominant d'établir la responsabilité pénale du contribuable, les fonctionnaires de l'ADRC doivent renoncer à leur faculté d'utiliser les pouvoirs d'inspection et de demande péremptoire que leur confèrent les par. 231.1(1) et 231.2(1). Essentiellement,

---

<sup>252</sup> Melanie Kneis, « Release of Taxpayer Information to Police », (2014), vol. 3, n° 3 *Canadian Tax Focus*, en ligne : < [https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian\\_Tax\\_Focus/2014/3/140308.aspx](https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian_Tax_Focus/2014/3/140308.aspx)> (consulté le 13 octobre 2016).

<sup>253</sup> Par. 241(9.5) L.I.R.

<sup>254</sup> *Code criminel*, L.R.C. (1985), ch. C-46.

<sup>255</sup> George ALATOPULOS, Bernardo ELIZONDO RIOS et Xiaolu SU, « Legislative and regulatory privacy considerations in the context of the application of, and amendments to, section 241 of Income Tax Act », *Taxnet Pro*, Carswell, novembre 2014, p. 5.

les fonctionnaires [TRADUCTION] “ franchissent le Rubicon ” lorsque l’examen crée la relation contradictoire entre le contribuable et l’État.<sup>256</sup>

Ainsi, les vérificateurs des autorités fiscales ne peuvent pas user de leurs pouvoirs de vérification consacrés à la *Loi de l’impôt sur le revenu*<sup>257</sup> au chapitre d’asseoir la responsabilité pénale d’une personne lorsqu’il s’agit de leur objectif de premier plan. La myriade des droits emboîtés dans la *Charte canadienne* intervient *ipso facto* « lorsqu’un examen ou une question a pour objet prédominant d’établir la responsabilité pénale du contribuable »<sup>258</sup>. Ainsi, ce texte constitutionnel entérine une protection contre les fouilles, les perquisitions ou les saisies abusives à tous les contribuables<sup>259</sup>. Ces derniers ne sauraient être contraints en conséquence de compléter, par exemple, une nouvelle déclaration fiscale suivant l’alinéa 231.1(1)d) L.I.R. ou de produire des documents dans le dessein d’alimenter une enquête criminelle menée par le fisc<sup>260</sup>. De plus, le magistrat Sopinka dans l’affaire *R. c. Plant*<sup>261</sup> affirme que l’étude « de facteurs tels la nature des renseignements, celle des relations entre la partie [les] divulguant [...] et la partie en réclamant la confidentialité [...] permet de pondérer les droits sociétaux à la protection de la dignité, de l’intégrité et de l’autonomie de la personne et l’application efficace de la loi »<sup>262</sup>. Qui plus est, le plus haut tribunal canadien a rappelé dans ce même jugement les enseignements du juge Laforest on ne peut plus à propos :

Dans la société contemporaine tout spécialement, la conservation de renseignements à notre sujet revêt une importance accrue. Il peut arriver, pour une raison ou pour une autre, que nous voulions divulguer ces renseignements ou que nous soyons forcés de le faire, mais les cas abondent où on se doit de protéger les attentes raisonnables de l’individu que ces renseignements seront gardés confidentiellement par ceux à qui ils sont divulgués, et qu’ils ne seront utilisés que pour les fins pour lesquelles ils ont été divulgués.<sup>263</sup> (nos soulignements)

---

<sup>256</sup> *Jarvis*, précité, note 131, par. 88.

<sup>257</sup> *Loi de l’impôt sur le revenu*, précitée, note 9.

<sup>258</sup> *Jarvis*, précité, note 131, par. 96.

<sup>259</sup> *Charte canadienne*, précitée, note 129, art. 8.

<sup>260</sup> *Jarvis*, précité, note 131, par. 96.

<sup>261</sup> *R. c. Plant*, [1993] 3 R.C.S. 281 [ci après *Plant*].

<sup>262</sup> *Id.*, p. 293.

<sup>263</sup> *Id.*, p. 292 ; *R. c. Dymment*, [1988] 2 R.C.S. 417, p. 429-430 [ci-après *Dymment*].

Au demeurant, la Cour suprême du Canada affirme dans le jugement *Plant* qu'étant notées « les valeurs sous-jacentes de dignité, d'intégrité et d'autonomie qu'il consacre, il est normal que l'art. 8 de la Charte protège un ensemble de renseignements biographiques d'ordre personnel que les particuliers pourraient, dans une société libre et démocratique, vouloir constituer et soustraire à la connaissance de l'État »<sup>264</sup>. L'ensemble de ces préceptes doivent guider le législateur fédéral dans la rédaction de tout amendement à la législation fiscale au risque de voir son travail attaqué sur le plan de sa justesse constitutionnelle.

Le paragraphe 241(9.5) L.I.R. tel qu'adopté permet à un fonctionnaire du fisc de communiquer les *renseignements confidentiels* d'un contribuable donné aux autorités policières au regard d'une ample gamme d'infractions s'il a des « motifs raisonnables de croire » qu'ils se révèlent des éléments de preuve afférents et ce, sans autre formalité. La disposition témoigne d'un effort du législateur de contourner les principes établis dans les affaires *Jarvis* et *Plant*. En effet, la doctrine note qu'il semble improbable qu'un employé du fisc puisse, même en usant des pouvoirs de vérification les plus intrusifs, avoir accès en toute légitimité constitutionnelle aux *renseignements confidentiels* qui résulteraient en l'obtention du seuil nécessaire de « motifs raisonnables de croire » pour autoriser la transmission de données fiscales à l'appareil policier<sup>265</sup>. Autrement dit, le Rubicon serait franchi, pour reprendre l'expression empruntée par l'arrêt *Jarvis*, avant qu'un fonctionnaire du fisc ait acquis de tels « motifs raisonnables de croire », car la vérification fiscale céderait le pas à une enquête. La doctrine relate le conflit potentiel avec la *Charte canadienne* :

[...] as set out in *Jarvis*, the court's prohibitions against the abuse of auditorial powers, and the stringency of the distinction between the limited right to an expectation of preservation of the confidentiality of taxpayer information in a regulatory context, and the constitutionally entrenched protections against arbitrary

---

<sup>264</sup> *Plant*, précité, note 261, p. 293.

<sup>265</sup> G. ALATOPULOS, B. ELIZONDO RIOS et X. SU, précité, note 255, p. 9-10.

disclosure of such information where the risk of exposure to penal liability exists, will certainly expose subsection 241(9.5) to challenges argued on grounds of inherent inconsistency with the Charter.<sup>266</sup>

Le présent libellé du paragraphe 241(9.5.) L.I.R. risque d'encourager la communication de données fiscales aux agents d'exécution de la loi d'une organisation de police compétente dans des situations qui pourraient s'apparenter à des « expéditions de pêche ». Ces dernières bafouent la protection constitutionnelle contre les fouilles et saisies abusives consacrée à l'article 8 de la *Charte canadienne*<sup>267</sup>. Dans la mesure où l'inconstitutionnalité du paragraphe 241(9.5.) L.I.R. serait soulevée avec succès suivant les principes établis dans les décisions *Jarvis* et *Plant*, l'ensemble des documents obtenus par les autorités policières de la part du fisc fédéral suivant cette disposition serait sujet à une requête en exclusion de la preuve en contexte judiciairisé<sup>268</sup>. L'auteur Nicole K. D'Aoust a évoqué comme suit le risque de transmission de données auto-incriminantes bafouant l'article 13 de la *Charte canadienne* de même que la menace de fouilles ou saisies abusives suivant l'exécution pratique du paragraphe 241(9.5) L.I.R.

Another question is whether the sharing of information in this way could be challenged under the Canadian Charter of Rights and Freedoms. In particular, although the right not to incriminate oneself is set out in section 13 of the Charter, providing information to the CRA is not optional. Filing a tax return is legally required for many, and of course there is no provision allowing illegally obtained income to be excluded from one's return. Further, pursuant to her authority under the Act, the minister may examine the books and records of a taxpayer in the context of an audit, demand that a taxpayer provide any document for any purpose related to the administration of the Act, and take other actions as permitted by the Act—and the taxpayer is subject to the sanctions in section 231.7 of the Act for remaining silent or otherwise not complying. Information so obtained that may be self-incriminating is permitted to be shared under the new subsection.

A second Charter challenge may be possible on the ground that the CRA's obtaining of information from the taxpayer without a warrant, followed by supplying that information to the police without court supervision at that stage, may constitute unreasonable search and seizure under section 8 of the Charter.<sup>269</sup>

Le texte fédéral actuel ne requiert aucune intervention des tribunaux comme opération préalable à la transmission des données aux autorités policières de la part de l'ARC, comme

---

<sup>266</sup> *Id.*

<sup>267</sup> *Id.*, p. 10.

<sup>268</sup> *Id.*, p. 15.

<sup>269</sup> Nicole K. D'AOUST, « Release of Taxpayer Information to Police: Possible Legal Conflicts », (2014), vol. 4, n°3 *Canadian Tax Focus*, en ligne : <[https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian\\_Tax\\_Focus/2014/3/140309.aspx](https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian_Tax_Focus/2014/3/140309.aspx)> (consulté le 13 octobre 2016).

événement tampon séparant le fisc des forces publiques, comme gardien des droits des contribuables prévenant toute communication de données fiscales sans « motifs raisonnables de croire », comme assurance constitutionnelle à l'effet que les outils de vérification fiscale ne sont pas détournés aux fins de nourrir la preuve d'une enquête fiscale. L'absence de permission judiciaire se révèle une pierre d'achoppement à la fiabilité du régime de communication de données fiscales à l'appareil policier par le fisc.

Une autorisation judiciaire précédant toute transmission de *renseignements confidentiels* aux flics traduit un outil efficient prévenant toute violation des droits inscrits à la *Charte canadienne* et l'exclusion d'éléments de preuve précieux. Qui plus est, l'arrêt *Jarvis* réitère l'existence des mécanismes de contrôle judiciaire pour baliser l'exercice d'un pouvoir non autorisé par une autorité publique<sup>270</sup>. Un tel encadrement peut se traduire comme un pouvoir de common law à charpenter par la jurisprudence à venir ou comme une future exigence statutaire prescrivant une autorisation des tribunaux préalablement à toute communication d'informations aux forces publiques suivant un amendement ultérieur du paragraphe 241(9.5.) L.I.R.<sup>271</sup>. Le législateur fédéral pourrait s'inspirer du libellé du texte analogue de son homologue québécois.

En droit provincial, l'article 69.0.0.12 L.A.F. prévoit un régime semblable au paragraphe 241(9.5) L.I.R. à la majeure différence qu'une autorisation judiciaire est nécessaire avant toute transmission à l'appareil policier d'un renseignement consigné à un *dossier fiscal*. La disposition se libelle comme suit :

69.0.0.12. Sous réserve des autres exceptions prévues par la présente section, un employé de l'[ARQ] autorisé par règlement peut, sans le consentement de la personne concernée, communiquer à un membre d'un corps de police, à un ministère ou à un organisme public chargé de l'application d'une loi, un renseignement contenu dans un dossier fiscal avec l'autorisation d'un juge de la Cour du Québec qui, sur la foi d'une déclaration faite par écrit et sous serment, est convaincu qu'il existe des motifs raisonnables de croire que ce renseignement peut servir à prévenir ou à réprimer une infraction grave [...]<sup>272</sup> (nos soulignements)

<sup>270</sup> *Jarvis*, précité, note 131, par. 91.

<sup>271</sup> G. ALATOPULOS, B. ELIZONDO RIOS et X. SU, précité, note 255, p. 15.

<sup>272</sup> Art. 69.0.0.12 L.A.F.

Ainsi, le législateur québécois assure un contrôle de la validité constitutionnelle des échanges entre le fisc et les forces publiques par l'exigence statutaire de l'autorisation judiciaire au contraire de la procédure fédérale en la matière. Il s'agit d'une différence à nul autre second. Un amendement au paragraphe 241(9.5) L.I.R. est à espérer en ce sens. La permission des tribunaux comme critère nécessaire de communication des données fiscales aux autorités policières garantit l'échange adéquat d'information lorsque résolument requis dans le respect des exigences constitutionnelles de l'arrêt *Jarvis*. Elle oblitère que la transmission de données fiscales entre les entités gouvernementales ne devienne un pur automatisme et protège la régularité et constitution de la preuve à la fois de la perspective du fisc, mais également des autorités policières<sup>273</sup>.

---

<sup>273</sup> G. ALATOPULOS, B. ELIZONDO RIOS et X. SU, précité, note 255.



## Conclusion

En conclusion, les législateurs fédéral et québécois reconnaissent que le secret fiscal se doit d'être défendu au sein des institutions gouvernementales et sanctionnent d'autre part les manquements à tout devoir de confidentialité par le fonctionnariat. Différents régimes statutaires sont enchâssés à cet effet. La protection afférente aux renseignements fiscaux est vigoureuse, tel qu'interprété par le plus haut tribunal canadien dans les jugements phares *Glover* et *Slattery*. Le voile de confidentialité des dossiers fiscaux a commandé chez les autorités fiscales qui le mettent en œuvre l'adoption d'une structure d'exécution et de techniques internes pour en renforcer le respect, pour assurer que l'accès des salariés du fisc aux données ne se limite qu'aux informations nécessaires à leurs fonctions. Par exemple, le recours à la cryptographie dans les communications interétatiques de même que le caviardage de documents remis au public sont bien présents.

Règle générale, les régimes actuels des articles 241 L.I.R. et 69 L.A.F. se traduisent comme un bouclier légal aux indiscretions des plus curieux, citoyens ou fonctionnaires, et oblitèrent l'accès et la communication aux données fiscales aux tiers à un dossier donné. Nonobstant et pour répondre à notre question principale, le secret fiscal tend à s'effriter. Il laisse place à une véritable cloison perméable témoignant d'une circulation et d'un usage des informations protégées sur les contribuables. En effet, que ce soit lorsqu'une personne souhaite accéder à une donnée consignée au dossier d'un tiers ayant servi à l'élaboration de sa cotisation ou encore consulter une information pertinente aux fins d'une défense pleine et entière en contexte accusatoire, la confidentialité ne peut que s'essouffler. Elle reprend néanmoins du poil de la bête lorsque tout contribuable s'intéresse notamment à l'obtention de données propres aux agences et à la politique derrière la législation fiscale en place.

D'autre part, au stade des échanges d'informations entre le fisc et l'appareil policier, il est à espérer que le législateur fédéral s'inspire de son homologue québécois, lequel inclut une exigence statutaire d'autorisation judiciaire préalable à toute communication de données fiscales par le fisc aux forces publiques garantissant le respect des impératifs constitutionnels notamment articulés par l'arrêt *Jarvis*. La possibilité de communications entre le fisc et la police sans intervention tampon des tribunaux ouvre la porte à l'auto-incrimination des contribuables et violation des préceptes de la *Charte canadienne*.

### Liste des abréviations et sigles utilisés

AMF	–	Autorité des marchés financiers
ARC	–	Agence du revenu du Canada
ARQ	–	Agence du revenu du Québec
CAI	–	Commission d'accès à l'information du Québec
C.p.c.	–	<i>Code de procédure civile</i>
L.A.F.	–	<i>Loi sur l'administration fiscale</i>
L.I.R.	–	<i>Loi de l'impôt sur le revenu</i>
L.M.R.	–	<i>Loi sur le ministère du Revenu</i>
NAS	–	Numéro d'assurance sociale
OCDE	–	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
TPS	–	Taxe sur les produits et services
TVQ	–	Taxe de vente du Québec
UPAC	–	Unité permanente anticorruption

## **Bibliographie**

### **A. LÉGISLATION**

#### **Lois du Canada**

*Code criminel*, L.R.C. (1985), ch. C-46.

*Loi constitutionnelle de 1982 (R.-U.)*, constituant l'annexe B de la *Loi de 1982 sur le Canada (R.-U.)*, 1982, c. 11.

*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch.1 (5<sup>e</sup> suppl.).

*Loi sur l'accès à l'information*, L.R.C. (1985), ch. A-1.

*Loi sur la protection des fonctionnaires divulgateurs d'actes répréhensibles*, L.C. 2005, ch. 46.

*Loi sur la protection des renseignements personnels*, L.R.C. (1985), ch. P-21.

*Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15.

#### **Lois du Québec**

*Charte des droits et libertés de la personne*, RLRQ, c. C-12.

*Code de procédure civile*, RLRQ, c. C-25.01.

*Loi concernant la lutte contre la corruption*, L.Q. 2011, c. 17.

*Loi sur l'accès aux documents des organismes publics et sur la protection des renseignements personnels*, L.R.Q., c. A-2.1.

*Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002.

*Loi sur l'Agence du Revenu du Québec*, L.R.Q., c. A-7.003.

*Loi sur la Commission municipale*, L.R.Q., ch. C-35.

*Loi sur le bâtiment*, L.R.Q., ch. B-1.1.

*Loi sur le ministère du Revenu*, L.R.Q., c. M-31.

*Loi sur les impôts*, RLRQ, c. I-3.

*Loi sur les valeurs mobilières*, L.R.Q., ch. V-1.1.

### Autres lois

*Loi sur l'accès à l'information et la protection de la vie privée*, L.R.O. (1990), ch. F.31.

## **B. JURISPRUDENCE**

### Jurisprudence de la Cour suprême du Canada

*Glover c. Bell Canada*, [1981] 2 R.C.S. 563.

*Johnston c. Canada*, 3 D.T.C. 1182 (S.C.C.).

*Lac d'amiante Québec c. 2858-0702 Québec Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 743.

*R. c. Carosella*, [1997] 1 R.C.S. 80.

*R. c. Dymont*, [1988] 2 R.C.S. 417.

*R. c. Jarvis*, [2002] 3 R.C.S. 757.

*R. c. McNeil*, [2009] 1 R.C.S. 66.

*R. c. O'Connor*, [1995] 4 R.C.S. 411.

*R. c. Plant*, [1993] 3 R.C.S. 281.

*R. c. Quesnelle*, 2014 CSC 46.

*R. c. Stinchcombe*, [1991] 3 R.C.S. 326.

*R. c. Taillefer* ; *R. c. Duguay*, [2003] 3 R.C.S. 307.

*Slattery c. Slattery*, [1993] 3 R.C.S. 430.

*Untel c. Ontario (Finances)*, [2014] 2 R.C.S. 3.

### Jurisprudence des tribunaux fédéraux

#### Cour d'appel fédérale

*3430901 Canada Inc. c. Canada (Ministre de l'Industrie)*, 2001 CAF 254.

*Canada c. 9005-6342 Québec Inc.*, 2011 CAF 196.

*Canada c. Harris*, 2001 CAF 74.

*Collins c. R.*, [2011] 4 C.T.C. 157 (C.A.F.).

*Gernhart c. Canada*, [2000] 2 C.F. 292 (C.A.).

*Harris c. Canada*, [2000] 4 C.F. 37 (C.A.).

*St-Laurent c. R.*, 2009 CAF 379.

#### Cour fédérale

*Airth c. Canada (Revenu national)*, 2007 CF 370.

*Amp of Canada Ltd. c. The Queen*, [1987] 1 C.T.C. 256 (F.C.T.D.).

*Conseil canadien des œuvres de charité chrétiennes c. Canada (Ministre des Finances)*, [1999] 4 CF 245.

*Gordon c. Canada*, 2007 CF 253.

*Harris c. Canada*, 2000 CanLII 16720 (C.F.).

*Huron Steel Fabricators (London) Ltd. c. MRN*, 72 DTC 6426 (C.F.).

*Kit-Win Holdings (1973) Ltd. c. La Reine*, 81 D.T.C. 5030 (C.F.).

*Oro Del Norte, S.A. c. La Reine*, 90 DTC 6373 (C.F. 1<sup>re</sup> inst.).

*Scott Slipp Nissan Ltd. c. Canada (Procureur Général)*, 2005 CF 1477.

*SPE valeur Assurable inc. c. Canada (Agence du Revenu)*, 2016 CF 56.

*Summers c. Canada (Revenu National)*, 2014 CF 880.

#### Cour canadienne de l'impôt

*9005-6342 Québec Inc c. La Reine*, 2010 CCI 463.

*General Motors Acceptance Corp. of Canada Ltd. c. La Reine*, 99 DTC 975 (C.C.I. procédure générale).

*Gestion Yvan Drouin Inc. c. La Reine*, 2000 CanLII 407 (CCI).

*Heinig c. Canada*, 2009 CCI 47.

*Napier c. La Reine*, 2007 CCI 14.

*Stamatopoulos c. La Reine*, 2014 CCI 169.

*St-Laurent [Simard]*, [2008] 5 C.T.C. 2045 (C.C.I.).

*Tor Can Waste Management Inc. c. La Reine*, 2015 CCI 157.

*Webster c. La Reine*, 2003 DTC 211 (C.C.I.).

### **Jurisprudence des tribunaux québécois**

#### **Cour d'appel du Québec**

*Agence du Revenu du Canada c. Allaire*, 2015 QCCA 1185.

*Canada (Procureur général) c. 9033-6009 Québec inc. (Groupe Bétonic)*, 2013 QCCA 1754.

*Canada (Procureur général) c. Thibault*, 1986 CanLII (3680) (QC CA).

*Méca-Fab inc. c. 2952-2356 Québec inc.*, 2008 QCCA 2455.

*Summit-Tech Multimedia communications inc. c. Avis de recherche inc.*, 2012 QCCA 1414.

#### **Cour supérieure**

*Berger c. R.*, 2012 QCCS 7166.

*Droit de la famille- 121930*, 2012 QCCS 3845.

*Jean-Paul Roger c. P.G.Q., Jacoby, Alain, Marcotte, Perron, Simoneau*, 200-05-001522-833 (18 septembre 1987) (C.S.).

*Québec (Sous-ministre du Revenu) c. Solide-Logique Ordinateurs et Logiciels inc.*, [1993] R.D.F.Q. 131 (C.S.).

*R. c. Allie*, 2014 QCCS 2381.

*Syndicat de la copropriété des compagnons 3699 c. Domaine Pointe Sainte-Foy (1993) inc.*, 2015 QCCS 3537.

#### **Cour du Québec**

*3370861 c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2010 QCCQ 8806.

*Agence du revenu du Québec c. BT Céramiques inc.*, 2015 QCCQ 14534.

*Agence du Revenu du Québec c. Construction Frank Catania & Associés inc.*, 2015 QCCQ 9735.

*Agence du Revenu du Québec c. Fedele*, 2015 QCCQ 351.

*Agence du Revenu du Québec c. Février*, 2014 QCCQ 8509.

*Commission de la construction du Québec c. Installations Richard Dubois inc.*, 2013 QCCQ 2213.

*Commission de la construction du Québec c. Installations Rochard*, 2013 QCCQ 2213.

*Construction GMR inc. c. Agence du revenu du Québec*, 2016 QCCQ 4057.

*Deslauriers c. Sous-ministre de la Santé et des services sociaux*, [1991] C.A.I. 311 (C.Q.).

*Dolbec c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, 2009 QCCQ 3826.

*Guberg c. Québec (Sous-ministre du revenu)*, 2001 CanLII 5948 (QC CQ).

*Le Buis c. Québec (Sous-ministre du Revenu)*, [2005] R.J.Q. 2663 (QC CQ).

*Québec (Sous-ministre du Revenu) c. St-Gelais*, 2013 QCCQ 8246.

*Ville de Montréal c. Winters* (1991) C.A.I. 361 (C.Q.).

Commission d'accès à l'information du Québec

*3370861 Canada inc. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2009 QCCAI 94.

*Bogdanovici c. Agence du revenu du Québec*, 2015 QCCAI 296.

*C.D. c. Revenu Québec*, 2016 QCCAI 95.

*D.L. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2010 QCCAI 55.

*D.L. c. Revenu Québec*, 2013 QCCAI 263.

*D.M. c. Revenu Québec*, 2016 QCCAI 201.

*D.R. c. Agence du revenu du Québec*, 2015 QCCAI 190.

*Entreprise A. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2011 QCCAI 270.

*H.S. c. Revenu Québec*, 2012 QCCAI 329.



*J.G. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2011 QCCAI 184.  
*L.M. c. Agence du revenu du Québec*, 2012 QCCAI 237.  
*L.P. c. Agence du Revenu du Québec*, 2013 QCCAI 30.  
*M.B. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2011 QCCAI 189.  
*N.G. c. Agence du Revenu du Québec*, 2014 QCCAI 191.  
*Québec (Ministère du Revenu) c. R.R.*, 2010 QCCAI 210.  
*R.B. c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2008 QCCAI 236.  
*S.K. c. Revenu Québec*, 2014 QCCAI 112.  
*S.L. Québec (Ministère du Revenu)*, 2009 QCCAI 36.  
*S.M. c. Revenu Québec*, 2012 QCCAI 335.

Tribunal administratif du travail

*Syndicat de professionnelles et professionnels du gouvernement du Québec et Revenu Québec*, 2016 QCTAT 1562.

Tribunal d'arbitrage et arbitrage de grief

*Bélanger c. Québec (Ministère du Revenu)*, 2004 CanLII 48729 (QC SAT).

*Québec (Agence du revenu) c. Syndicat de professionnelles et professionnels du gouvernement du Québec*, 2015 CanLII 45392 (QC SAT).

*Syndicat de la fonction publique du Québec et Agence du revenu du Québec*, 2015 QCTA 540.

**Jurisprudence d'autres tribunaux canadiens**

*Investment Realty Services*, [2003] G.S.T.C. 96 (C.B.R.N.-B.).

*R c. Chapelstone Developments Inc. et al.*, 2004 NBCA 96.

*R. c. Dufour*, 2008 NBCP 41.

## C. DOCUMENT GOUVERNEMENTAL FÉDÉRAL

### *Interprétation technique*

AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Interprétation technique 2005-0141241C6*, « Security of Information Provided to CRA », 7 octobre 2005.

### *Autre document fédéral*

COMMISSION ROYALE D'ENQUÊTE SUR LA FISCALITÉ, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, t. 5, Ottawa, Imprimeur de la reine, 1996.

## D. DOCTRINE

### *Articles de périodiques, ouvrages collectifs et colloques*

BARETTE, François. « Demande péremptoires et accès au dossier du contribuable: jusqu'où le fisc peut-il aller? », dans *Collection APFF- Impôt et taxes*, Wolters Kluwer CCH, 2005.

BARETTE, François et Stéphane ELJARRAT. « Vérifications dans un contexte d'opération conjointe », dans *Colloque 145- Techniques de vérification et d'enquête*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2004.

BARSALOU, Pierre. « Vérification par les autorités fiscales », dans *Colloque 94 – Vérification fiscale et recours*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2000.

BENDIN, Patrick. « The Requirement of Confidentiality Under the Income Tax Act and Its Effect on the Conduct of Appeals Before the Tax Court of Canada », (1996), vol. 44, n° 3 *Revue fiscale canadienne* 680.

DORAY, Raymond et François CHARRETTE. *Accès à l'information : loi annotée, jurisprudence, analyse et commentaires*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2011.

FERLAND, Denis et Benoît EMERY, dir. *Précis de procédure civile du Québec*, 5<sup>e</sup> éd., vol. 1, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2015.

GAUDREAU-MARTEL, Julie. « Les saisies et l'accès aux documents », dans *Colloque APFF – Planification financière, retraite et succession*, Wolters Kluwer CCH, 2013.

GROLEAU, Jean et Alain MÉNARD. « La vérification fiscale », dans *Colloque 123 – La vérification fiscale*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2002.

HOULE Yanick et Nathalie GOYETTE. « Solutions en cas de conflit lors d'une vérification fiscale », dans *Colloque 210 – Administration fiscale*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2012.

LORD, Jean-François. « La confidentialité du droit fiscal: un secret bien gardé! », (2004), vol. 212, *Développements récents en droit de l'accès à l'information, Service de la formation permanente du Barreau du Québec*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 55.

MANDEVILLE, Bernard. « L'énigmatique affaire Jarvis : la nouvelle " approche contextuelle " en matière réglementaire », dans Conférence des juristes de l'État, *Actes de la XVIe Conférence des juristes de l'État*, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2004, 89.

MOSQUERA VALDERRAMA, Irma Johanna. « Legitimacy and the Making of International Tax Law : The Challenges of Multilateralism », (2015), vol. 7, n° 3 *World Tax Journal* 343.

OUELLETTE, Yves. « Accès aux dossiers du fisc – Loi sur l'accès des organismes publics et sur la protection des renseignements personnels », dans *Colloque 55 – Comment agir auprès des autorités fiscales*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 1992.

POULIN, Jean-François et Marie-Hélène TREMBLAY. « Le fardeau de preuve en matière fiscale », dans *Colloque-210 – Administration fiscale*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2012.

TRUDEL, Pierre, France ABRAN et Jie ZHU. « Les partages d'information entre les organismes publics dans la lutte contre la criminalité économique », Rapport préparé pour la Commission Charbonneau, 14 mai 2014.

« Table ronde sur la fiscalité fédérale », dans *Congrès 2005*, Montréal, Association de planification fiscale et financière, 2005.

## **E. LOIS ANNOTÉES**

SHERMAN, David. *La Loi du Praticien : Loi de l'impôt sur le revenu*, 34<sup>e</sup> éd., Toronto, Thomson Reuters, 2016.

CANTIN, Daniel et Isabelle TREMBLAY. *La Loi du Praticien : Loi sur l'administration fiscale*, 16<sup>e</sup> éd., Toronto, Thomson Reuters, 2016.

## **F. BANQUES DE DONNÉES EN LIGNE**

ALATOPULOS, George, Bernardo ELIZONDO RIOS et Xiaolu SU. « Legislative and regulatory privacy considerations in the context of the application of, and amendments to, section 241 of Income Tax Act », Taxnet Pro, Carswell, novembre 2014.

*Canada Tax Service- McCarthy Tétrault Analysis*, Taxnet Pro, Carswell, 2015.

## G. SOURCE INTERNET

AGENCE DU REVENU DU CANADA. Contrôles internes visant à assurer la confidentialité et la sécurité, 13 juin 2016, en ligne : <<http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/ntgrty/ntrnlcntrls-fra.html>>.

AGENCE QMI. « Dossiers consultés illégalement à l'Agence du revenu du Canada: une centaine de cas l'an dernier », *Le Journal de Montréal*, 9 octobre 2016, en ligne : <<http://www.journaldemontreal.com/2016/10/09/dossiers-consultes-illegalement-a-lagence-du-revenu-du-canada-une-centaine-de-cas-lan-dernier>>.

ATKINSON, Nadine. « Release of Taxpayer Information: Subsections 241(1) and (3) », (2011), vol. 1, no 3, *Canadian Tax Focus*, en ligne : <[https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian\\_Tax\\_Focus/2011/3/111110.aspx](https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian_Tax_Focus/2011/3/111110.aspx)>

BLAIS, Annabelle. « Revenu Québec: des fonctionnaires trop curieux », *La Presse*, 25 juillet 2014, en ligne : <<http://www.lapresse.ca/actualites/politique/politique-quebecoise/201407/24/01-4786592-revenu-quebec-des-fonctionnaires-trop-curieux.php>>.

DELISLE MARTIN. « Votre client fait-il l'objet d'une vérification fiscale ou d'une enquête fiscale? », *Finance Investissement*, 17 février 2016, en ligne : <<http://www.finance-investissement.com/zone-experts/votre-client-fait-il-l-objet-d-une-verification-fiscale-ou-d-une-enquete-fiscale/a/62320>>.

DUSSEAU, Brigitte. « Le mystère s'épaissit autour des impôts de Trump », *La Presse*, 28 septembre 2016, en ligne : <<http://www.lapresse.ca/international/dossiers/maison-blanche-2016/201609/28/01-5025361-le-mystere-sepaissit-autour-des-impots-de-trump.php>>.

K. D'AOUST, Nicole. « Release of Taxpayer Information to Police: Possible Legal Conflicts », (2014), vol. 4, n° 3 *Canadian Tax Focus*, en ligne : <[https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian\\_Tax\\_Focus/2014/3/140309.aspx](https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian_Tax_Focus/2014/3/140309.aspx)>.

KNEIS, Melanie. « Release of Taxpayer Information to Police », (2014), vol. 3, n° 3 *Canadian Tax Focus*, en ligne : <[https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian\\_Tax\\_Focus/2014/3/140308.aspx](https://www.ctf.ca/ctfweb/FR/Newsletters/Canadian_Tax_Focus/2014/3/140308.aspx)>.

MOSQUERA VALDERRAMA, Irma Johanna. « The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism? », (2016), vol. 18, n° 1 *Derivatives & Financial Instruments Journal*, 18 février 2016, en ligne : <[http://proxy2.hec.ca:3099/kbase/#topic=doc&url=/collections/dfi/html/dfi\\_2016\\_01\\_int\\_8.html&WT.z\\_nav=Navigation&colid=4944](http://proxy2.hec.ca:3099/kbase/#topic=doc&url=/collections/dfi/html/dfi_2016_01_int_8.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4944)>.

RUEL-MANSEAU, Audrey. « Revenu Québec: 37 employés trop curieux sanctionnés en 2015 », *La Presse*, 11 avril 2016, en ligne : <<http://www.lapresse.ca/actualites/201604/10/01-4969802-revenu-quebec-37-employes-trop-curieux-sanctionnes-en-2015.php>>.