

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20170330

Dossier : A-385-15

Référence : 2017 CAF 61

[TRADUCTION FRANÇAISE]

**CORAM : LE JUGE EN CHEF NOËL  
LE JUGE STRATAS  
LE JUGE BOIVIN**

entre :

**BP CANADA ENERGY COMPANY**

**appelante**

et

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**intimé**

et

**COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS  
CANADA**

**intervenante**

Audience tenue à Toronto (Ontario), le 21 février 2017.

Jugement rendu à Ottawa (Ontario), le 30 mars 2017.

MOTIFS DU JUGEMENT :

LE JUGE EN CHEF NOËL

Y ONT SOUSCRIT :

LE JUGE STRATAS  
LE JUGE BOIVIN

Cour d'appel fédérale



Federal Court of Appeal

Date : 20170330

Dossier : A-385-15

Référence : 2017 CAF 61

**CORAM : LE JUGE EN CHEF NOËL  
LE JUGE STRATAS  
LE JUGE BOIVIN**

**ENTRE :**

**BP CANADA ENERGY COMPANY**

**appelante**

**et**

**LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL**

**intimé**

**et**

**COMPTABLES PROFESSIONNELS AGRÉÉS  
CANADA**

**intervenante**

**MOTIFS DU JUGEMENT**

**LE JUGE EN CHEF NOËL**

[1] La Cour est saisie d'un appel interjeté par BP Canada Energy Company (BP Canada ou l'appelante) d'une ordonnance rendue par la Cour fédérale (2015 CF 714) par laquelle le juge Campbell (le juge de la Cour fédérale) a accueilli la demande déposée par le ministre du Revenu national (le ministre) en vertu du paragraphe 231.7(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C.

1985, ch. 1 (5<sup>e</sup> suppl.) (la Loi), et ordonné la production de documents comptables internes généralement décrits sous l'appellation « documents de travail sur l'impôt couru » (DTIC) (en anglais *tax accrual working papers*). L'ordonnance a été rendue en vue d'aider le ministre à procéder à des vérifications en cours à l'égard de BP Canada.

[2] L'information consignée dans ces DTIC est très sensible, car elle révèle généralement les positions fiscales incertaines adoptées par les sociétés cotées en bourse dans leur déclaration de revenu, les avis quant à l'issue probable dans l'éventualité d'une contestation par le ministre et les provisions constituées pour assurer des états financiers justes et fiables. Selon BP Canada, le juge de la Cour fédérale n'a pas tenu compte de la nature exceptionnelle de cette information quand il en a ordonné la production et il a commis d'autres erreurs connexes.

[3] Comptables professionnels agréés Canada, intervenante en l'espèce (CPA Canada ou l'intervenante), est d'avis que la production des DTIC ne saurait faire l'objet de demandes formelles courantes et illimitées et que l'obligation de produire ces documents ne saurait miner le rôle de ses membres sur le plan de l'intérêt public lorsqu'il s'agit de vérifier des états financiers. CPA Canada n'émet aucune opinion quant à l'issue de l'appel.

[4] Pour les motifs qui suivent, je suis d'avis que les documents dont la production avait été ordonnée ne peuvent être transmis au ministre, vu l'objet invoqué pour justifier leur production, et que le juge de la Cour fédérale a commis des erreurs de droit et de fait en ordonnant leur production. Je propose donc d'accueillir l'appel.

[5] Les dispositions législatives pertinentes sont reproduites en annexe aux présents motifs.

## **CONTEXTE**

[6] BP Canada est une filiale canadienne de BP plc, une société du Royaume-Uni dont les activités se concentrent dans le secteur pétrolier et gazier (dossier d'appel, vol. IV, p. 443, para. 20). En tant que société cotée en bourse, BP plc est tenue de préparer des états financiers consolidés conformes aux Principes comptables généralement reconnus (PCGR) (dossier d'appel, vol. IV, p. 440, para. 5). Pour appuyer la publication des états financiers, l'appelante a fait préparer par son personnel des documents intitulés [TRADUCTION] « Provision pour dettes fiscales de BP Canada » (DPDF). Y sont consignées notamment les positions fiscales incertaines que BP Canada a adoptées dans ses déclarations de revenu, qu'on appelle aussi « points faibles », et les analyses au soutien des provisions pour les dettes fiscales anticipées (dossier d'appel, vol. IV, p. 440, para. 6).

[7] Il convient de rappeler en détail les faits qui ont mené à la demande formelle visant la production des DPDF de BP Canada, car l'issue de l'appel en dépend.

[8] Au cours de la vérification de BP Canada pour l'année d'imposition 2005, la gestionnaire de la vérification et son groupe (collectivement « la vérificatrice ») ont découvert un problème lié à un montant d'intérêt sur remboursement versé par le ministre à l'appelante. Elle a examiné deux comptes tenus par BP Canada dans lesquels le paiement aurait pu être consigné (dossier d'appel, vol. II, p. 53, para. 13). N'ayant pu établir que l'intérêt sur remboursement avait bel et

bien été consigné dans l'un d'eux, elle a adressé la demande 2005-8 (dossier d'appel, vol. IV, p. 593).

[9] La vérification a fini par révéler que BP Canada avait déclaré l'intérêt sur remboursement pour l'année d'imposition 2007, alors qu'elle aurait dû le déclarer pour 2005 (dossier d'appel, vol. IV, p. 444, para. 23). Au cours des travaux menant à cet ajustement, la vérificatrice s'est intéressée à d'autres entrées comptables dans l'un de deux comptes, dont un compte de régularisation intitulé [TRADUCTION] « Frais d'intérêts fiscaux – Charges à payer litigieuses » (dossier d'appel, vol. IV, p. 445, paras. 27-28 et dossier d'appel, vol. II, p. 54, para. 15). Pour vérifier la source de ces entrées, elle a émis la demande 2005-10 exigeant la communication des [TRADUCTION] « documents comptables originaux étayant les entrées » pour ce compte (dossier d'appel, vol. II, p. 98 et dossier d'appel, vol. III, p. 250, lignes 9-18). Ces « documents comptables originaux étayant les entrées » pour ce compte ne sont rien d'autre que les DPDF de BP Canada.

[10] L'appelante a d'abord refusé d'obtempérer à la demande 2005-10. Selon elle, premièrement, la communication de ses DPDF non seulement révélerait au ministre ses positions fiscales incertaines, mais lui fournirait également les analyses étayant ces positions (dossier d'appel, vol. IV, p. 446, para. 31). Deuxièmement, l'appelante a fait valoir que la préoccupation sur laquelle portait cette demande avait déjà été réglée (dossier d'appel, vol. IV, pp. 444-445, paras. 24-26).

[11] Au cours d'une réunion tenue le 4 mai 2010, la vérificatrice a informé BP Canada que la demande ne devait pas être interprétée comme exigeant la production de détails sur ses positions fiscales incertaines (dossier d'appel, vol. IV, p. 446, para. 32 et p. 447, para. 34). En réponse, BP Canada a offert de produire une version caviardée de ses DPDF qui montrerait tous les chiffres, sans toutefois révéler les positions fiscales incertaines et les analyses les sous-tendant. Ainsi, BP Canada serait en mesure de démontrer à la vérificatrice que les entrées consignant le montant des intérêts n'étaient pas liées à une source imposable (dossier d'appel, vol. IV, p. 446, para. 32). La vérificatrice a accepté, à condition de conserver le droit d'exiger la communication des copies non caviardées des DPDF dans le cas où la version caviardée ne fournirait pas de réponse adéquate (dossier d'appel, vol. IV, p. 446, para. 33).

[12] BP Canada a fourni à la vérificatrice une copie caviardée de ses DPDF le 13 mai 2010 (dossier d'appel, vol. IV, p. 447, para. 35). La copie caviardée a permis de répondre aux préoccupations à propos des entrées. Toutefois, elle a soulevé une autre préoccupation : le montant de l'impôt à établir était substantiellement inférieur au montant de la provision consignée par BP Canada dans les DPDF, ce qui signalait une perte substantielle de recettes fiscales. Le 17 juin 2010, la vérificatrice a présenté une demande formelle visant à obtenir la copie non caviardée, qui révélerait les positions fiscales incertaines (dossier d'appel, vol. IV, p. 448, para. 37).

[13] De nombreux échanges entre les parties ont suivi, chacune persistant dans son opinion (dossier d'appel, vol. IV, p. 449-452, paras. 41-53). Le 1<sup>er</sup> octobre 2010, la vérificatrice a reçu des renseignements révélant que, contrairement à ce que les chiffres indiquaient, le montant des

impôts relatifs aux positions fiscales incertaines consignées dans les DPDF de BP Canada était considérablement inférieur à celui de la cotisation prévue (dossier d'appel, vol. IV, p. 451, paras. 49-50). L'affaire n'en est cependant pas restée là. La vérificatrice a affirmé que les DPDF devaient être produits, que la préoccupation portant sur les chiffres soit justifiée ou non (dossier d'appel, vol. III, p. 348, lignes 9-13).

[14] Le 15 octobre 2010, BP Canada a confirmé ne pas avoir l'intention de produire une copie non caviardée de ses DPDF, ce à quoi la vérificatrice a répondu qu'une ordonnance visant leur production allait être sollicitée (dossier d'appel, vol. IV, p. 452, para. 53).

[15] Les vérifications pour les années d'imposition 2006 et 2007 ont donné lieu à des demandes semblables en vue de la communication intégrale de [TRADUCTION] « tous les documents comptables originaux portant sur l'impôt sur le revenu à payer [ . . . ], y compris la provision en cas de conséquences fiscales défavorables » (dossier d'appel, vol. IV, pp. 452-453, paras. 55 et 57). L'appelante s'est également opposée à ces demandes et a soumis des copies caviardées.

[16] Le 8 mai 2012, le ministre a présenté une demande à la Cour fédérale en vertu du paragraphe 231.7(1) de la Loi sollicitant une ordonnance [TRADUCTION] « de production des [DTIC de BP Canada] exigés par le ministre du Revenu national par le truchement des demandes 2005-10.1, 2006-16 et 2007-6 » (dossier d'appel, vol. II, pp. 46-49).

[17] À ce moment, le ministre avait déjà établi une nouvelle cotisation à l'égard des années d'imposition 2005 et 2006. Par conséquent, les DPDF de BP Canada n'étaient plus sollicités aux fins de vérification de ces années d'imposition (dossier d'appel, vol. II, p. 61, para. 45). Pour justifier la demande visant ces documents, la vérification de l'année d'imposition 2007 et des années suivantes a été invoquée (*ibidem*).

[18] Avant que le juge de la Cour fédérale ne rende sa décision, une nouvelle cotisation a été établie à l'égard de l'année d'imposition 2007. Seules les années d'imposition subséquentes faisaient donc l'objet d'une vérification. À cet égard, les parties ont informé la Cour à l'audience que le ministre avait depuis lors présenté des demandes visant la production d'une version non caviardée des DPDF de BP Canada pour les années d'imposition 2008, 2009 et 2010. Il est acquis aux débats que l'obligation pour BP Canada d'obtempérer à ces demandes dépend de l'issue du présent appel.

## **DÉCISION DE LA COUR FÉDÉRALE**

[19] Le ministre a plaidé devant le juge de la Cour fédérale, ainsi que devant nous, que les documents sollicités étaient ceux [TRADUCTION] « qui énumèrent les positions fiscales incertaines [de BP Canada] » (mémoire du ministre, para. 8). Les documents qui correspondent à cette description étaient désignés par les parties en première instance par le terme « listes de questions ». Le juge de la Cour fédérale a repris ce terme dans l'intégralité de ses motifs, mais l'ordonnance rendue n'en fait toutefois pas mention.

[20] En accueillant la demande, le juge de la Cour fédérale a abordé deux questions, à savoir si les listes de questions étaient visées par le paragraphe 231.1(1) de la Loi et, dans l'affirmative, s'il devait exercer sa discrétion pour ne pas en ordonner la communication.

[21] Avant d'aborder ces questions, le juge de la Cour fédérale a résumé la politique du ministre à l'égard de la production des DTIC. Il est utile de reprendre les passages cités, qui datent respectivement de 2004 et 2010 (motifs, paras. 11-12; soulignement omis) :

2004

Il n'est pas dans les habitudes du ministère, en théorie ou en pratique, de demander aux comptables de fournir leurs dossiers de vérification pour inspection. En général, ce genre de demande ne se produit que lorsque les dossiers du vérificateur font partie des documents du contribuable et qu'il n'est pas possible de procéder à un examen en bonne et due forme sans accès à ces dossiers.

[...]

Il n'est pas dans les habitudes de l'ARC de demander un accès général aux documents de travail d'un comptable pour les examiner dans le cadre d'une vérification.

2010

Les personnes autorisées de l'ARC ont le pouvoir de demander et de recevoir tous les documents nécessaires à la tenue d'une inspection, d'une vérification ou d'un examen approprié à moins que ces documents ne soient protégés par le privilège des communications entre client et avocat (...) ou le privilège relatif à un litige.

[...]

« [T]out document » comprend les documents de travail des comptables et des vérificateurs qui se rapportent aux livres de comptes et registres du contribuable et qui peuvent être pertinents à l'administration ou à l'exécution de la LIR, la LTA et d'autres lois connexes. Les documents de travail des comptables et des vérificateurs comprennent les documents de travail préparés par ou pour un vérificateur ou un comptable indépendant en lien avec une

mission de vérification ou d'examen, les documents contenant des conseils, les documents de travail sur les impôts courus (notamment ceux qui sont liés aux provisions pour dettes fiscales actuelles, à venir, possibles ou contingentes).

[...]

Bien que cela ne soit pas une exigence courante, les personnes autorisées peuvent demander les documents de travail sur l'impôt couru.

[22] En abordant en premier lieu l'existence d'une obligation de produire les listes de questions, le juge de la Cour fédérale a rejeté sommairement les arguments qu'avait fait valoir l'appelante. En réponse à l'affirmation de BP Canada selon laquelle le ministre n'avait pas besoin d'obtenir les listes de questions pour procéder à la vérification, le juge a reconnu que c'était « peut-être tout à fait vrai, excepté que le ministre les veut, non seulement pour accélérer la procédure de vérification, mais aussi pour faciliter les vérifications ultérieures » (motifs, para. 23). Selon le juge de la Cour fédérale, il appartient au ministre seul de décider ce que le processus de vérification nécessite (*ibidem*).

[23] Le juge de la Cour fédérale a également rejeté l'argument selon lequel contraindre l'appelante à communiquer les listes de questions équivaldrait pour cette dernière à procéder à l'auto-vérification, plutôt qu'à l'auto-cotisation. Il a fait remarquer que le ministre exigeait, non pas la préparation de documents, mais la communication de documents existants (motifs, para. 24).

[24] En outre, le juge de la Cour fédérale a rejeté la thèse voulant que la communication des listes de questions ne puisse être exigée, car la Loi ne prévoit pas la tenue de tels documents.

Pour reprendre ses propos, les listes de questions « ont à voir avec le paiement de l'impôt en vertu de la Loi parce qu'elles constituent un dossier fiscal important que [BP Canada] a en sa possession » (motifs, para. 25).

[25] Selon le juge de la Cour fédérale, les listes de questions tombent sous le paragraphe 231.1(1) de la Loi, au motif qu'elles permettent le calcul du revenu imposable. À son avis, l'objectif du ministre en matière d'évaluation de l'obligation fiscale est lié à l'exécution de la Loi, comme le dit l'arrêt *Tower c. MRN*, 2003 CAF 307, [2004] 1 R.C.F. 183 [*Tower*]. En outre, les listes de questions « ont trait aux renseignements contenus dans les dossiers de BP Canada » et « à un montant payable par l'entreprise en vertu de la Loi » (motifs, para. 26). Il ajoute que, même si les « [DTIC] contiennent des analyses subjectives des risques fiscaux, ainsi que des renseignements factuels étayant la reddition de comptes, [. . .] les documents de travail en question sont assujettis au paragraphe 231.1(1) parce qu'ils sont liés à l'intention de BP Canada de prévoir des provisions » (*ibidem*).

[26] Le juge de la Cour fédérale a également écarté les préoccupations relatives aux conséquences de la politique gouvernementale pour les vérificateurs indépendants dans la mesure où la communication des DTIC pourrait être exigée. Selon lui (motifs, para. 29) :

En présentant cette requête, le ministre adhère à l'idée, et l'applique sans restriction, que les [DTIC] peuvent faire l'objet d'une contrainte à produire en vertu de la Loi. Dans les circonstances de l'espèce et compte tenu de la conclusion déjà exprimée en faveur de la position du ministre, si le besoin se fait sentir à l'égard d'une entreprise, et BP Canada en est une, c'est au ministre d'en juger. Le ministre est censé connaître les ramifications d'une issue positive de la question juridique soulevée en l'espèce. L'intérêt public et celui des entreprises sont du ressort du ministre et non pas de la Cour.

[27] Le juge de la Cour fédérale a ensuite rejeté la thèse de BP Canada selon laquelle, si la communication des listes de questions pouvait être exigée, la Cour devrait refuser d'exercer son pouvoir discrétionnaire en faveur du ministre. Ainsi, le juge n'a pas souscrit à l'argument voulant que la vérificatrice avait procédé à l'aveuglette, vu que l'objet de la demande de production avait changé en cours de route. Selon le juge, l'intention de la vérificatrice « visait donc spécifiquement à obtenir une feuille de route utilisable dans le cadre des vérifications en cours et à venir » (motifs, para. 38).

[28] Le juge de la Cour fédérale a d'ailleurs écarté l'argument selon lequel la vérificatrice avait agi de mauvaise foi ou « dans l'intention pernicieuse non avouée de tromper » (motifs, para. 35). Selon lui, si cet argument soulevait « une grave question justiciable non réglée [. . .] selon la prépondérance des probabilités » (motifs, para. 39), il était fondé sur des conjectures émises par l'appelante. À son avis, les actes de la vérificatrice s'expliquaient par l'exercice légitime des pouvoirs que la Loi confère au ministre (motifs, paras. 40-44).

[29] En dernier lieu, le juge de la Cour fédérale a rejeté l'argument de l'appelante selon qui le ministre s'en était injustement pris à elle. Pour reprendre les propos du juge, la question était la suivante : « justice pour qui? » (motifs, para. 47). Si le ministre n'est pas mis au courant des positions fiscales incertaines avant que toute action soit prescrite, ce sont les contribuables canadiens qui sont perdants. Selon lui, ces questions doivent être dégagées à temps et réglées par les tribunaux (*ibidem*).

[30] Le juge de la Cour fédérale a ordonné à BP Canada de produire les « documents de travail [ . . . ] demandés par le ministre du Revenu national dans le cadre des demandes 2005-10.1, 2006-16 et 2007-6 » en vertu du paragraphe 231.7(1) de la Loi (ordonnance de la Cour fédérale).

## **PRÉTENTIONS DES PARTIES**

### *- L'appelante*

[31] L'appelante fait valoir que le paragraphe 231.1(1) de la Loi confère au ministre un pouvoir pour colliger des faits, mais seulement dans la mesure où ce pouvoir sert à établir un fait pertinent (mémoire de BP Canada, para. 46). Or, il faut entendre par « fait pertinent » celui qui permet d'établir le revenu imposable ou la dette fiscale d'un contribuable (mémoire de BP Canada, para. 46). Même si le terme « fait » ne figure pas au paragraphe 231.1(1), l'appelante soutient que le terme « renseignements », qui y figure, doit être assimilé à un fait permettant de déterminer le montant du revenu imposable ou de la dette fiscale. Cette interprétation se fonde sur le libellé de la disposition connexe, à savoir le paragraphe 230(1), qui oblige le contribuable à tenir des registres et des livres de compte « renfermant les renseignements qui permettent d'établir le montant des impôts payables en vertu de la présente loi, ou des impôts ou autres sommes qui auraient dû être déduites, retenues ou perçues » (mémoire de BP Canada, para. 55).

[32] Une telle interprétation permettrait de concilier, d'une part, l'obligation du ministre relative à l'application de la Loi et, d'autre part, l'attente raisonnable de l'appelante en matière de protection de la vie privée à l'égard des listes de questions (mémoire de BP Canada, paras. 59 et 65, se référant à *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627).

[33] Puisque le ministre ne prétend pas que les listes de questions constituent des faits pertinents ni n'établit ce fait, mais cherche plutôt à les obtenir pour orienter sa vérification, l'appelante est d'avis que cela suffit pour permettre que l'appel soit accueilli (mémoire de BP Canada, para. 47).

[34] Subsidiairement, l'appelante fait valoir que le juge de la Cour fédérale a erré en n'exerçant pas le pouvoir discrétionnaire qui lui est conféré pour refuser au ministre sa demande (mémoire de BP Canada, para. 73). Si l'ordonnance est confirmée, le ministre disposerait d'un [TRADUCTION] « droit absolu » d'exiger des contribuables qu'ils communiquent toute position incertaine soulevée au cours de la préparation de leur déclaration de revenu (mémoire de BP Canada, para. 75(a)). Le ministre pourrait exercer un tel droit qu'il ait ou non des motifs raisonnables de croire que les renseignements sollicités permettraient bel et bien d'évaluer l'exactitude de la déclaration de revenu faisant l'objet de la vérification (mémoire de BP Canada, para. 75(b)).

[35] Selon l'appelante, il ne faudrait pas donner à l'alinéa 231.1(1)a la portée que lui impute le ministre. Elle fait remarquer que le législateur a refusé d'accorder au ministre des pouvoirs si étendus (mémoire de BP Canada, para. 76(a)); de tels pouvoirs en matière de vérification seraient vains si les sociétés y opposaient le secret professionnel de l'avocat à l'égard des documents comptables (mémoire de BP Canada, para. 76(b)); il n'y a rien de mal à interpréter de manière restrictive le paragraphe 231.1(1) de la Loi et à exiger du ministre qu'il prouve que les listes de questions constituent des faits pertinents (mémoire de BP Canada, para. 76(c)).

[36] En outre, selon l'appelante, la Cour ne devrait pas suivre les enseignements de la jurisprudence américaine en la matière, tout particulièrement l'arrêt *United States v. Textron Inc.*, 577 F.3d 21, 26-30 (1<sup>er</sup> Cir. 2009) [*Textron*]. L'appelante fait valoir qu'aux États-Unis, la communication des documents comptables tombe sous le coup d'un régime réglementaire particulier, tandis qu'au Canada, aucune loi ne régit l'accès à ces documents (mémoire de BP Canada, para. 77).

[37] L'appelante fait également valoir que le ministre n'avait pas de motifs raisonnables de solliciter la communication des listes de questions en contravention à sa propre politique et dans un [TRADUCTION] « but irrégulier et non autorisé » (mémoire de BP Canada, para. 78). En l'absence de circonstances exceptionnelles, le ministre ne devrait pas être habilité à obtenir les listes de questions, et le juge de la Cour fédérale aurait dû refuser de rendre l'ordonnance en vertu de son pouvoir discrétionnaire (mémoire de BP Canada, para. 84).

- *L'intervenante*

[38] CPA Canada souligne ses préoccupations sur les plans professionnel, éthique et pratique face à la perspective de demandes courantes et illimitées visant la production des DTIC (mémoire de l'intervenante, para. 4). Les comptables professionnels, par le truchement de vérifications indépendantes, contribuent directement à la confiance accordée aux états financiers des sociétés cotées en bourse. Agissant dans l'intérêt public, ils sont soumis à des obligations professionnelles et éthiques, notamment des obligations d'intégrité et d'objectivité et un devoir de diligence (mémoire de l'intervenante, para. 18). Pour s'acquitter de ces obligations, les comptables professionnels sont tenus d'examiner les DTIC préparés par les sociétés faisant

l'objet de la vérification (mémoire de l'intervenante, para. 22) en plus de préparer leurs propres DTIC (mémoire de l'intervenante, para. 23).

[39] CPA Canada craint que, si l'ordonnance est confirmée, les sociétés vont [TRADUCTION] « hésiter à communiquer librement et intégralement leurs risques fiscaux » (mémoire de l'intervenante, para. 33). En outre, selon elle, l'accès courant par le ministre aux avis subjectifs sur les risques fiscaux pourrait « décourager les sociétés de préparer de telles analyses afin d'éviter leur communication » (mémoire de l'intervenante, para. 38).

[40] CPA Canada invite la Cour à interpréter le paragraphe 231.1(1) de la Loi à la lumière du [TRADUCTION] « contexte global des règles d'éthique professionnelle et de préparation des états financiers » (mémoire de l'intervenante, para. 44). Ainsi, seule l'information objective serait visée par la production, comme la « communication de toutes les opérations susceptibles d'avoir un effet significatif sur la dette fiscale de la société sans indication quant au degré de risque sur le plan fiscal que présente l'une ou l'autre opération » (mémoire de l'intervenante, para. 53).

- *Le ministre*

[41] Le ministre souscrit à la conclusion du juge de la Cour fédérale et reprend essentiellement les motifs de ce dernier. Selon le ministre, la liste de questions tombe à même ses pouvoirs étendus en matière de vérification.

[42] Le ministre ajoute que l'objet de la demande de communication des listes de questions concerne la [TRADUCTION] « vérification du respect des obligations fiscales », qui relève de

l'application et de l'exécution de la Loi au sens où il faut l'entendre pour l'application du paragraphe 231.1(1) (mémoire du ministre, para. 21). Révéler les positions fiscales incertaines de l'appelante « à l'égard desquelles le ministre est susceptible de s'inscrire en faux et auxquelles il pourrait [de l'avis de BP Canada] s'opposer » favorise l'efficacité : le ministre sera en mesure de concentrer ses ressources sur les problèmes (mémoire du ministre, paras. 20 et 27, citant le mémoire de BP Canada, para. 18).

[43] Le ministre fait valoir que, pour bien faire appliquer la Loi, il doit avoir des pouvoirs étendus de collecte de renseignements et être habilité à utiliser toutes les techniques d'évaluation des risques à sa disposition (mémoire du ministre, paras. 28-30).

[44] En outre, le ministre est d'avis que le juge de la Cour fédérale n'a pas commis d'erreur de fait manifeste et dominante. Selon lui, le juge de la Cour fédérale a rejeté à bon droit toute suggestion selon laquelle les actes de la vérificatrice étaient motivés par la malhonnêteté ou avaient un but irrégulier. On ne peut pas dire non plus que le juge de la Cour fédérale a mal appréhendé la nature et l'objet des documents comptables (mémoire du ministre, paras. 32-37).

[45] Le ministre reconnaît que le juge de la Cour fédérale peut, en vertu de son pouvoir discrétionnaire, refuser d'ordonner la production visée au paragraphe 231.7(1) de la Loi, mais il n'en demeure pas moins que notre Cour devrait emboîter le pas au juge de la Cour fédérale et aux cours américaines et rejeter la thèse de l'appelante. D'une part, il était loisible au juge de la Cour fédérale de conclure à l'absence de mauvaise foi, de malhonnêteté et d'iniquité dans les actes de la vérificatrice (mémoire du ministre, paras. 45-47). D'autre part, quant à la

jurisprudence américaine, le ministre renvoie expressément aux arrêts *Textron* et *United States v. Arthur Young & Co*, 465 U.S. 805 (1984) [*Arthur Young*], qui ont rejeté des arguments semblables à ceux soulevés par CPA Canada (mémoire du ministre, paras. 48-50).

[46] Le ministre n'est pas d'accord avec l'appelante pour dire que le législateur n'a pas abordé la question. Le libellé actuel du paragraphe 231.1(1) est aussi général que possible. Le législateur lui a conféré les pouvoirs nécessaires pour exiger la communication des documents comptables (mémoire du ministre, para. 51).

## **ANALYSE**

### *- Les documents en cause*

[47] Avant d'examiner la décision sous appel, il est utile de se pencher sur l'information qui figure généralement dans les DTIC et plus précisément, dans les DPDF de BP Canada.

[48] Le terme « documents de travail sur l'impôt couru » renvoie généralement aux documents préparés par des vérificateurs indépendants — ou à leur intention — dans le cadre de la préparation des états financiers vérifiés suivant les PCGR. Au Canada, l'obligation de publier des états financiers vérifiés par des vérificateurs indépendants relève de la législation provinciale en matière de valeurs mobilières (dossier d'appel, vol. IV, p. 440, para. 5). Qu'ils soient établis par la société elle-même ou par les vérificateurs indépendants, les DTIC servent à consigner les positions fiscales incertaines et à prévoir les provisions qui permettront aux vérificateurs

indépendants d'attester que les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de la société faisant l'objet de la vérification.

[49] Vu leur objet, les DTIC consignent en général des positions fiscales que le ministre est susceptible de refuser, un avis sur l'issue possible d'un refus et une provision visant à neutraliser les distorsions financières, le cas échéant. Si une position fiscale incertaine s'étend sur plus d'un exercice, la provision qui y est associée est réévaluée chaque année.

[50] Les DPDF de BP Canada ont été préparés à l'interne pour appuyer les vérificateurs indépendants suivant les normes comptables applicables. Bien qu'ils soient caviardés, ces documents consignent les questions auxquelles le ministre pourrait s'opposer, sous la rubrique [TRADUCTION] « question » ou « question relative à l'impôt sur le revenu » (élément 1); les analyses ayant fondé la détermination de ce qui constitue une position incertaine (élément 2); « l'impôt à risque » correspond au manque à combler — impôt et intérêts — en cas d'établissement par le ministre d'une nouvelle cotisation à l'égard de ces questions, qui serait confirmée en appel (élément 3); la provision correspond au total de ces dettes éventuelles pour l'année (élément 4) (dossier d'appel, vol. IV, pp. 440-441, paras. 5-7 et p. 447, paras. 31-32).

[51] La partie des DPDF de BP Canada qui consigne « l'impôt à risque » et la provision annuelle, à savoir les éléments 3 et 4, ont été fournis au ministre, mais les positions fiscales incertaines et les analyses connexes, à savoir les éléments 1 et 2, furent caviardées.

- *La teneur de l'ordonnance*

[52] L'ordonnance faisant l'objet de l'appel a créé de l'incertitude : exige-t-elle seulement la production des positions fiscales incertaines de BP Canada ou vise-t-elle également les analyses connexes?

[53] À cet égard, les motifs du juge de la Cour fédérale, lorsqu'ils sont lus à la lumière de l'ordonnance qu'il a rendue, créent de la confusion. Selon le juge de la Cour fédérale, la question dont il est saisi consiste à décider si le ministre est habilité à contraindre BP Canada à communiquer les « listes de questions » (motifs, para. 8) et conclut que BP Canada doit « communiquer les listes de questions » (motifs, para. 48). L'analyse renvoie partout aux listes de questions. Or, l'ordonnance ne mentionne aucunement ce terme; elle ordonne la production « des documents de travail de la défenderesse demandés par le ministre » dans le cadre de ses demandes, ce qui nous amène à nous demander sur quoi portaient précisément ces demandes (ordonnance de la Cour fédérale).

[54] Vu cet état de fait, l'appelante a dit craindre que l'ordonnance soit comprise comme visant non seulement la production des documents sur les positions fiscales incertaines, mais aussi les analyses connexes. Selon l'appelante, une telle issue ne serait pas voulue puisque le ministre ne cherchait qu'à obtenir les positions fiscales incertaines (mémoire de BP Canada, paras. 85-87).

[55] Le ministre s'est opposé à cette thèse jusqu'à l'audience devant nous (mémoire du ministre, para. 58). À l'audience, l'avocat a concédé que l'ordonnance excéderait la réparation sollicitée s'il fallait qu'elle vise également la production des analyses connexes. Ainsi, les motifs qui suivent abordent seulement la question de la production de cette partie des DPDF de BP Canada qui consigne les positions fiscales incertaines de cette dernière.

- *La norme de contrôle*

[56] L'interprétation par le juge de la Cour fédérale du paragraphe 231.1(1) de la Loi, lorsqu'il a rendu l'ordonnance faisant l'objet de l'appel, soulève une question de droit assujettie à la norme de la décision correcte, tandis que son application de la disposition en litige soulève une question mixte de droit et de fait qui commande la déférence dans la mesure où il n'est pas possible d'isoler une question de droit (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, paras. 8 et 36).

- *L'interprétation du paragraphe 231.1(1) de la Loi*

[57] Comme dans tous les cas semblables, il faut interpréter les termes de la disposition, en l'occurrence le paragraphe 231.1(1), dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur (*Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27, para. 21).

[58] Je suis d'accord avec le juge de la Cour fédérale pour dire que le paragraphe 231.1(1) n'aurait pu être libellé en termes plus généraux. Selon le sens ordinaire des mots qui y sont

employés, sont accessibles les documents « qui se rapportent ou peuvent se rapporter soit aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer, soit à tout montant payable par le contribuable en vertu de la présente loi ».

[59] Aux termes de la disposition liminaire du paragraphe 231.1(1), le ministre, pour invoquer ces termes généraux, doit agir pour l'application et l'exécution de la Loi. Ainsi, pour que s'applique l'alinéa 231.1(1)a), il doit agir aux fins de vérification du respect de la Loi. En l'espèce, le ministre a clairement indiqué vouloir obtenir les documents sur les positions fiscales incertaines de BP Canada en vue d'orienter et de faciliter ses vérifications en vertu de la Loi. Selon une interprétation littérale de la disposition liminaire, ceci semble être une fin autorisée.

[60] Dès lors que le ministre démontre qu'il agit à des fins autorisées, il faut qu'il soit satisfait à l'une de trois conditions pour que l'alinéa 231.1(1)a) s'applique. Ainsi, les documents ou parties des documents sollicités, selon le cas, (1) figurent dans les « livres et registres d'un contribuable » ou (2) « se rapportent ou peuvent se rapporter soit aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou devraient y figurer » soit (3) « à tout montant payable par le contribuable en vertu de la [. . .] Loi ».

[61] Suivant le sens ordinaire des mots employés dans la disposition, on peut dire que les parties des DPDF de BP Canada qui énoncent ses positions fiscales incertaines satisfont aux deuxième et troisième critères. Même si les positions fiscales incertaines n'ont pas été consignées en exécution d'une obligation découlant de la Loi, il demeure que les documents qui les contiennent « se rapportent ou peuvent se rapporter » aux renseignements qui figurent dans

les livres ou registres de BP Canada, si ce n'est que parce que les calculs qui y sont présentés sont fondés sur des renseignements qui se trouvent dans ces livres ou registres. De plus, par l'expression « tous documents [. . .] qui se rapportent ou peuvent se rapporter » à des renseignements qui figurent dans les livres ou registres tenus conformément à la Loi, il faut nécessairement entendre les documents autres que ceux qui doivent être tenus en application de la Loi.

[62] Quant au troisième critère, le simple fait que la communication des positions fiscales incertaines de BP Canada pourrait permettre de révéler des sommes imposables concerne les montants payables par BP Canada en vertu de Loi.

[63] L'appelante propose une interprétation différente. Selon elle, il faut interpréter le paragraphe 231.1(1) à la lumière du paragraphe 230(1), qui traite de l'obligation de tenir des registres et des livres comptables. Suivant cette interprétation, le terme « renseignements » qui figure à l'alinéa 231.1(1)a) doit nécessairement être assimilé à des « faits », et ces derniers s'entendent seulement de faits objectifs servant à déterminer la responsabilité fiscale d'un contribuable en vertu de la Loi. Plus précisément, [TRADUCTION] « les opinions subjectives portant sur celles des conclusions interprétatives auxquelles le ministre est susceptible de s'opposer [. . .] ne constituent pas des faits servant au calcul du revenu imposable de [BP Canada] ou sa dette fiscale » (mémoire de BP Canada, para. 69(b)).

[64] L'interprétation proposée par l'appelante pose problème. L'alinéa 231.1(1)a) prévoit l'accès aux faits, comme l'affirme l'appelante, mais aussi l'accès aux renseignements. Le terme

« renseignements » n'est pas qualifié à cette disposition. Ainsi que la Cour le dit à propos de ce terme, qui figure également à l'article 231.2, « renseignement » s'entend des éléments d'information dont on a connaissance (*Tower*, para. 20), qui peuvent être objectifs ou subjectifs. Quoiqu'il en soit, ce débat semble futile, car c'est un fait — objectif de surcroît — que BP Canada considère comme incertaines les positions fiscales consignées dans ses DPDF.

[65] En outre, l'argument de l'appelante n'aborde pas le deuxième critère énoncé à l'alinéa 231.1(1)a), qui, comme nous l'expliquons, permet la communication des parties des DPDF de BP Canada qui énoncent ses positions fiscales incertaines parce que ces documents se rapportent aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres ou qui devraient y figurer (voir le para. 62). Quant au troisième critère, les termes porteurs sont « se rapportent ou peuvent se rapporter [ . . . ] à tout montant payable » et non [TRADUCTION] « servant au calcul de tout montant payable », suivant l'interprétation proposée par l'appelante. Comme il est mentionné, ces mots couvrent nécessairement les documents sur lesquels figurent des renseignements qui permettront de mettre le doigt sur tout montant payable en vertu de la Loi.

[66] Suivant ce libellé, si on interprète la disposition en vase clos, le ministre a accès à tout renseignement susceptible de l'aider à exercer ses fonctions de vérification. On peut certainement croire que les positions fiscales incertaines de BP Canada sont visées par cette description. Or, le débat n'est pas clos pour autant.

[67] La question en l'espèce ne consiste pas à savoir si les renseignements contenus dans les DPDF de BP Canada peuvent être communiqués en vertu de la Loi. Après tout, il est acquis aux

débats que c'est le cas, si les renseignements sont exigés dans le cadre d'une demande précise faite aux fins de vérification. La communication de la copie caviardée des DPDF de BP Canada en réponse à la demande portant sur les entrées en témoigne (voir les paras. 11 et 12 ci-haut). La véritable question est celle de savoir si le paragraphe 231.1(1) permet l'accès général et illimité à ces renseignements, dans la mesure où un tel accès a bel et bien été sollicité et autorisé en l'espèce.

- *Nature de la mesure sollicitée et autorisée*

[68] CPA Canada intervient en l'espèce, car elle estime que la décision portée en appel autorise l'accès général et illimité aux DPDF de BP Canada. L'appelante partage cet avis et insiste sur le fait qu'elle avait répondu pendant la vérification à l'ensemble des préoccupations soulevées par la vérificatrice pour justifier la demande visant ces DPDF.

[69] Le juge de la Cour fédérale n'a pas abordé les circonstances ayant mené à la demande du ministre. Il faut les examiner pour saisir la portée de sa décision.

[70] Selon le dossier, la vérificatrice a entrepris la vérification pour l'année d'imposition 2005 en procédant à un examen des diverses questions en usant des techniques courantes de vérification. Des questions soulevées ont fondé une demande visant les [TRADUCTION] « documents de travail originaux » étayant certaines entrées dans un compte donné faisant l'objet de la vérification. Les documents devant être produits en réponse à cette demande étaient les DPDF de BP Canada (voir le para. 9).

[71] BP Canada a accepté de transmettre à la vérificatrice une copie caviardée de ses DPDF énonçant les montants de « l'impôt à risque » associés aux positions fiscales incertaines. La communication a permis de répondre à la première préoccupation exprimée par la vérificatrice. Cependant, les montants de « l'impôt à risque » s'étant révélés surprenants, l'affaire [TRADUCTION] « a pris de l'ampleur » (dossier d'appel, vol. III, p. 300, lignes 4-10). Selon la vérificatrice, ils étaient « substantiellement supérieurs » à ceux qui devaient être ajoutés au revenu de BP Canada pour l'année (dossier d'appel, vol. II, p. 57, para. 28 et dossier d'appel, vol. III, p. 283, lignes 19-27). Par conséquent, la communication des positions fiscales incertaines sous-tendant les montants de « l'impôt à risque » pour l'année 2005 a été demandée (dossier d'appel, vol. III, p. 282, lignes 3-9 et p. 283, lignes 2-6). Les copies caviardées des DPDF pour 2006 et 2007 présentent des chiffres supérieurs à ceux communiqués à l'égard de l'année 2005 (dossier d'appel, vol. V, pp. 774, 779 et 786).

[72] Je ne suis pas en mesure de révéler les montants de « l'impôt à risque », ce renseignement étant visé par une ordonnance de non-publication rendue par la Cour fédérale et liant notre Cour (*Règles des Cours fédérales*, D.O.R.S./98-106, règle 152(3)). Il suffit de dire que l'écart entre les chiffres transmis et ceux qui devaient servir à l'établissement de la cotisation était tel que l'on comprend pourquoi la vérificatrice, après être tombée sur ce renseignement, croyait pouvoir à bon droit exiger la production des documents sur les positions fiscales incertaines de BP Canada.

[73] Or, cette question ne se pose plus, BP Canada ayant pu démontrer l'inverse, c'est-à-dire que les montants de « l'impôt à risque » étaient en fait bien inférieurs à ceux utilisés par la vérificatrice dans les calculs d'évaluation du risque (dossier d'appel, vol. V, p. 748).

[74] En outre, selon le dossier, après avoir pris connaissance de la démonstration, la vérificatrice a loué BP Canada de l'avoir communiquée, mais a soutenu que les DPDF de BP Canada devaient être produits, que les montants de « l'impôt à risque » constituent ou non une source de préoccupation (dossier d'appel, vol. II, pp. 167-176). La vérificatrice a donc exigé que BP Canada obtempère pour lui permettre de terminer la vérification pour l'année 2005. Des demandes semblables ont été présentées à l'égard des années d'imposition 2006 et 2007. La vérificatrice a précisé que les demandes avaient pour objet de favoriser l'efficacité des vérifications à l'égard des années mentionnées et a confirmé que d'autres demandes viseraient des années ultérieures (dossier d'appel, vol. III, p. 307, lignes 10-14). Comme il est indiqué précédemment, des demandes ont été présentées depuis à l'égard des années 2008, 2009 et 2010.

[75] À l'audience, l'avocat du ministre a insisté sur le fait que la vérificatrice n'avait pas commencé par exiger la production des DTIC. Elle a plutôt soulevé des questions légitimes qui ont mené à la production des DPDF de BP Canada sur lesquels figuraient les montants de l'« impôt à risque ». Ces derniers ont soulevé d'autres interrogations, qui ont abouti à une demande formelle visant la production des parties DPDF de BP Canada qui révèlent ses positions fiscales incertaines.

[76] Jusque-là, il s'agit là d'une image fidèle des faits. Or, comme je l'ai expliqué, la vérificatrice a exigé que l'on accède à la demande lors même que les préoccupations légitimes n'existaient plus. Si je n'envisage que la dernière préoccupation — c'est-à-dire l'écart considérable entre les montants de « l'impôt à risque » de BP Canada et ceux ayant servi à l'évaluation des risques préparée par la vérificatrice — je conviens que la vérificatrice n'a pas

vérifié l'analyse préparée par BP Canada en réponse à la demande, car elle avait affirmé que BP Canada était tenue de communiquer ses positions fiscales incertaines, sans égard au résultat de l'analyse. Toutefois, on ne peut mettre en doute le fait que l'analyse effectuée par BP Canada a effectivement permis de répondre à cette préoccupation, étant donné que l'analyse fait partie du dossier (dossier d'appel, vol. V, p. 748) et que le ministre n'a pas jugé bon de contester ni l'analyse ni la conclusion qu'en tire BP Canada (dossier d'appel, vol. V, p. 751).

[77] L'avocat du ministre a également fait valoir que les positions fiscales incertaines consignées dans les DPDF de BP Canada devaient faire l'objet d'analyses plus poussées, en raison de leur nature agressive, le degré de risque de chacune étant évalué à « 100 % » (dossier d'appel, vol. IV, pp. 671 et 673). Toutefois, tel qu'expliqué à l'audience, il n'existe pas de corrélation entre ce pourcentage et la viabilité de la position à laquelle il renvoie. La maximisation des provisions témoigne seulement d'une démarche conservatrice en matière d'information financière. C'est pourquoi la vérificatrice n'a pas conclu qu'il s'agissait d'une source de préoccupation.

[78] Par conséquent, nous sommes en présence d'une demande visant la production des DPDF de BP Canada à l'égard de laquelle une ordonnance a été sollicitée et autorisée au seul motif que la communication de ces documents peut être exigée « sans restriction » en vertu de la Loi (motifs, para. 29; dossier d'appel, vol. III, p. 349, lignes 11-14).

[79] La décision du juge de la Cour fédérale est la première à autoriser le ministre à s'en remettre au paragraphe 231.1(1) pour obtenir l'accès général à des DTIC sans avoir à invoquer un

motif particulier pour en justifier leur production. Si cette décision est confirmée, BP Canada sera dorénavant tenue de communiquer ses positions fiscales incertaines au ministre de façon routinière chaque année, et le ministre sera habilité à l'exiger de tous les contribuables légalement tenus de conserver de tels documents. Le ministre pourrait difficilement faire autrement, vu la conclusion du juge de la Cour fédérale selon laquelle sa décision est applicable à tous les contribuables qui tiennent de tels documents (motifs, para. 46).

[80] À mon avis, le paragraphe 231.1(1), s'il est bien interprété, ne permet pas la communication « sans restriction » de ce genre de documents. À en juger par le contexte et l'objet de la disposition, le législateur entendait manifestement que les vastes pouvoirs qu'elle confère soient exercés avec retenue lorsqu'il s'agit de DTIC. Il s'ensuit que la décision du juge de la Cour fédérale doit être annulée.

- *Auto-cotisation et auto-vérification*

[81] La notion d'auto-cotisation, qui est à la base du système mis en place pour assurer le respect de la Loi, constitue un pan important du contexte entourant le paragraphe 231.1(1). Ce système est fondé sur le principe de l'auto-cotisation, car la personne qui génère le revenu est la mieux placée pour consigner, calculer et déclarer les sommes assujetties à l'impôt conformément à la Loi.

[82] Or, l'obligation d'auto-cotisation n'exige pas du contribuable qu'il assujettisse à l'impôt des sommes qu'il estime non imposables. Aux prises avec une question raisonnablement discutable — et j'insiste sur cet aspect en soulignant le fait que la jurisprudence est truffée de

décisions qui illustrent la coexistence de questions ouvertes à plusieurs interprétations — le contribuable a le droit d'opter, dans sa déclaration de revenu, pour l'hypothèse qui lui est la plus avantageuse. C'est pourquoi les vérificateurs doivent procéder à une foule de contrôles et ne peuvent compter essentiellement que sur leur propre initiative lorsqu'ils vérifient les sommes déclarées par le contribuable. Certes, même si les vérificateurs ont droit à « toute l'aide raisonnable » pour leur permettre de procéder à la vérification (Loi, al. 231.1(1)d), ils ne peuvent contraindre les contribuables à révéler leurs « points faibles ».

[83] Bien qu'il s'agisse d'une règle non écrite aux paramètres flous, elle joue certainement pour empêcher une interprétation de la Loi qui habiliterait le ministre à contraindre un contribuable à procéder à l'auto-vérification de façon régulière et continue.

[84] Le juge de la Cour fédérale n'estimait pas que son ordonnance avait pour effet d'obliger BP Canada à procéder à l'auto-vérification de façon régulière et continue. Il a expliqué qu'il ordonnait à la société, non pas de préparer des documents énonçant ses positions fiscales incertaines, mais de communiquer les documents qu'elle avait déjà préparés à cet effet (motifs, para. 24).

[85] Soit dit en tout respect, c'est là une distinction qui n'en est pas une. BP Canada est tenue de constater ses positions fiscales incertaines chaque année, et le juge de la Cour fédérale a confirmé que le ministre y a accès, par contrainte légale, pour chaque année à compter de 2005. Quel que soit l'éclairage, la décision du juge de la Cour fédérale permet au ministre de contraindre BP Canada à procéder à l'auto-vérification.

- *L'incidence sur l'information financière*

[86] Les obligations relatives à l'information financière qu'impose la législation provinciale en matière de valeurs mobilières constituent un autre pan du contexte entourant le paragraphe 231.1(1). Les sociétés cotées en bourse et leurs filiales sont tenues par la loi de publier des états financiers fiables qui constituent un reflet fidèle de leur situation financière. Le législateur ne peut avoir eu l'intention, par le truchement de cette disposition, de conférer au ministre un pouvoir si étendu qu'il compromettrait le respect de ces obligations. Le juge de la Cour fédérale a conclu à tort que pareilles préoccupations n'intervenaient pas dans l'analyse de la question à trancher (motifs, para. 29).

[87] À cet égard, l'intervenante fait valoir que la décision de permettre l'accès général et illimité aux documents comptables irait [TRADUCTION] « directement à l'encontre de la faculté pour CPA de procéder à la vérification d'états financiers, car ses membres risquent de ne pas disposer de tous les renseignements » (mémoire de l'intervenante, para. 49). Plus précisément, il se peut que, par conséquent, les sociétés cotées en bourse ne constatent plus par écrit certains points à l'intention des vérificateurs externes et se montrent moins disposées à communiquer à ces derniers leurs risques fiscaux (mémoire de l'intervenante, paras. 33-38). Gêner la communication des risques fiscaux aux vérificateurs n'est pas dans l'intérêt des Canadiens, qu'il s'agisse de particuliers, de sociétés ou de l'État, car cela aboutit nécessairement à une protection amoindrie, la fiabilité des états financiers étant elle-même amoindrie.

[88] Le ministre n'est pas d'accord avec l'intervenante pour dire que l'accès général et illimité aux DTIC autorisé par le juge de la Cour fédérale nuira à l'information financière. Le ministre nous invite à prendre état de l'expérience américaine, qui, de son avis, démontre que l'accès continu de l'IRS à ce type de documents n'a pas eu d'effet négatif.

[89] Le ministre mentionne d'abord l'arrêt *Arthur Young*, dans lequel la Cour suprême des États-Unis a refusé de reconnaître que les DTIC étaient protégés par le privilège comptable-client. Ce faisant, la Cour suprême des États-Unis a observé que l'intégrité des marchés des valeurs mobilières n'en souffrirait pas, l'obligation qui incombe aux vérificateurs indépendants de servir l'intérêt public se posant en rempart à cette intégrité (*Arthur Young*, pp. 818-821). Le ministre nous invite à tirer la même conclusion.

[90] Toutefois, le ministre a passé sous silence le fait que, dans l'affaire *Arthur Young*, la vérification avait abouti à une enquête de nature criminelle suite à la découverte d'un paiement douteux. C'est dans ce contexte qu'Arthur Young avait été contraint de produire les DTIC qui concernaient le paiement visé par l'enquête.

[91] On peut aisément comprendre pourquoi la Cour suprême des États-Unis croyait qu'autoriser un enquêteur menant une enquête criminelle sur un paiement donné à consulter les DTIC ne nuirait pas au travail des vérificateurs indépendants en général.

[92] Le ministre invoque également la décision des juges majoritaires de la Cour d'appel des États-Unis, 1<sup>er</sup> Circuit, dans l'arrêt *Textron*. Selon eux, permettre l'accès aux DTIC ne générerait pas la communication de renseignements aux vérificateurs indépendants.

[93] Cependant, le ministre omet de mentionner que cette décision, rendue en 2009, précise que l'IRS ne sollicite pas [TRADUCTION] « automatiquement » la production des DTIC. En effet, la Cour d'appel y explique que l'IRS sollicite la production de ces documents dans les seuls cas où l'on peut démontrer que le contribuable a pris part à certaines opérations reconnues comme étant abusives et indique que « [s]eules quelques opérations ont été désignées comme telles » (*Textron*, notes de bas de page 1 et 2).

[94] On peut aisément comprendre pourquoi les juges majoritaires siégeant dans l'affaire *Textron* étaient convaincus, vu le régime réglementaire en question, que permettre l'accès aux DTIC de *Textron* ne nuirait pas à l'information financière en général.

[95] Si l'expérience américaine glanée de ces deux arrêts nous enseigne quoi que ce soit, c'est que l'accès général et illimité aux DTIC nuirait à l'information financière et imposerait aux contribuables une obligation qui ne leur échoit pas. C'est ce qui ressort clairement de la démarche réglementée dont il est question dans l'arrêt *Textron*, car il n'y a aucune autre explication justifiant les limites que ce système impose à l'IRS en matière d'accès aux DTIC (I.R.C., § 6011 et 6112; Treas. Reg. § 1.6011-4; Treas. Reg. § 1.6012-2).

[96] Je retiens l'argument de l'intervenante selon lequel un texte législatif ne doit pas être interprété en vase clos et que le contexte juridique, qui comprend les lois provinciales, peut éclairer l'objet du paragraphe 231.1(1). La Cour suprême du Canada a fait les remarques suivantes en matière de faillite dans l'arrêt *Giffen (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 91 au paragraphe 64 :

Bien que la faillite soit clairement une matière fédérale et bien qu'il ait été établi que seul le législateur fédéral pouvait arrêter l'ordre de priorité en matière de distribution, il faut nécessairement se référer aux lois provinciales en matière de propriété et de droits civils pour définir les termes utilisés dans la [*Loi sur la faillite et l'insolvabilité*] et les droits des parties impliquées dans la faillite. Le paragraphe 72(1) de la [*Loi sur la faillite et l'insolvabilité*] prévoit précisément une interaction avec les lois provinciales.

(Voir, au même effet, *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, 2000 CSC 36, [2000] 1 R.C.S. 915, para. 31; *Markevich c. Canada*, 2003 CSC 9, [2003] 1 R.C.S. 94, para. 14.)

[97] Le présent litige ne porte pas sur un terme figurant dans une loi fédérale qui doit être défini à la lumière de lois provinciales, j'en conviens. Le litige porte plutôt sur un pouvoir issu d'une loi fédérale qui ne devait pas contrecarrer les lois provinciales. La question en est une d'interprétation harmonieuse : le législateur entendait que ses lois s'harmonisent avec les lois provinciales, pas le contraire.

[98] Certes, la perception d'impôts prévue au paragraphe 91(3) de la *Loi constitutionnelle de 1867*, 30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.), reproduite dans L.R.C. 1985, app. II, n° 5, relève de la compétence fédérale. Or, le législateur, en conférant au ministre un accès élargi aux documents par le truchement du paragraphe 231.1(1) de la Loi, ne pouvait vouloir que l'exercice de ce pouvoir mette en péril l'intégrité du système d'information financière mis en place par les provinces.

[99] J'arrive donc à la conclusion que le ministre ne peut s'en remettre au paragraphe 231.1(1) pour obtenir un accès général et illimité aux parties des DPDF de BP Canada qui énoncent les positions fiscales incertaines de cette dernière. Autrement dit, le ministre ne peut enjoindre aux contribuables qui tiennent des DTIC de s'acquitter des aspects fondamentaux des vérifications effectuées en vertu de la Loi.

- *L'exercice du pouvoir discrétionnaire*

[100] Compte tenu de ma conclusion, il n'est pas nécessaire de répondre à la question de savoir si le juge de la Cour fédérale a bien exercé son pouvoir discrétionnaire en ordonnant la réparation demandée par le ministre. Toutefois, j'estime utile d'aborder un aspect de cette question qui est étroitement lié à l'analyse qui précède.

[101] L'appelante a fait valoir devant le juge de la Cour fédérale que même si le ministre est habilité par le paragraphe 231.1(1) de la Loi à obtenir les documents sur les positions fiscales incertaines de BP Canada, la production de ces renseignements n'aurait pas dû être ordonnée, car le ministre sollicitait une réparation contraire à sa propre politique.

[102] Le juge de la Cour fédérale a rejeté cet argument s'en remettant à son interprétation de la politique. Selon lui, le ministre, en présentant sa demande « adhère à l'idée, et l'applique sans restriction, que les [DTIC] peuvent faire l'objet d'une contrainte à produire en vertu de la Loi » (motifs, para. 29).

[103] Soit dit en tout respect, c'est méconnaître la politique. Je conviens avec l'appelante pour dire que la politique actuelle prévoit que, si le ministre est habilité à obtenir les DTIC, il ne peut exercer ce pouvoir de façon routinière. C'est ce que dit la politique (voir le para. 21), et vu la tension à laquelle elle devait remédier, son libellé ne saurait mener à une autre interprétation (dossier d'appel, vol. IV, pp. 469-470, 472-489 et 498-499).

[104] Par conséquent, le juge de la Cour fédérale a conclu à tort que l'accès illimité, régulier et continu aux DPDP de BP Canada était conforme à la politique du ministre (motifs, para. 29).

[105] Pour les motifs exposés précédemment, je suis d'avis que la politique reflète les limites que la Loi impose au ministre. Le juge de la Cour fédérale ne pouvait faire autrement que de la respecter. Si j'ai tort à cet égard, il demeure que le ministre a agi en contravention à sa propre politique en sollicitant l'accès aux documents sur les positions fiscales incertaines de BP Canada de façon routinière.

[106] Cette politique ayant été adoptée dans l'intérêt public, le juge de la Cour fédérale n'aurait pas dû exercer son pouvoir discrétionnaire pour accorder la réparation.

**DISPOSITION**

[107] J'accueillerais l'appel avec dépens et, rendant l'ordonnance que le juge de la Cour fédérale aurait dû rendre, je rejetterais la demande présentée par le ministre en vertu du paragraphe 231.7(1) de la Loi, et ce avec dépens.

---

« Marc Noël »  
Chief Justice

“Je suis d'accord.  
David Stratas, j.c.a.”

“Je suis d'accord.  
Richard Boivin, j.c.a.”

Traduction

## ANNEXE

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

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

**Livres de comptes et registres**

**Records and books**

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

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

[...]

...

**Enquêtes**

**Inspections**

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

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

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

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

[...]

...

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

à ces fins, la personne autorisée peut :

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

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

[...]

### **Production de documents ou fourniture de renseignements**

**231.2 (1)** Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, sous réserve du paragraphe (2) et, pour l'application

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

and for those purposes the authorized person may

**(c)** subject to subsection 231.1(2), enter into any premises or place where any business is carried on, any property is kept, anything is done in connection with any business or any books or records are or should be kept, and

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

...

### **Requirement to provide documents or information**

**231.2 (1)** Notwithstanding any other provision of this Act, the Minister may, subject to subsection (2), for any purpose related to the administration

ou l'exécution de la présente loi (y compris la perception d'un montant payable par une personne en vertu de la présente loi), d'un accord international désigné ou d'un traité fiscal conclu avec un autre pays, par avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé ou certifié, exiger d'une personne, dans le délai raisonnable que précise l'avis :

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

**b)** qu'elle produise des documents.

### **Ordonnance**

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

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

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

### **Définitions**

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

or enforcement of this Act (including the collection of any amount payable under this Act by any person), of a listed international agreement or, for greater certainty, of a tax treaty with another country, by notice served personally or by registered or certified mail, require that any person provide, within such reasonable time as is stipulated in the notice,

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

**(b)** any document.

### **Compliance order**

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

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

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

### **Definitions**

**232 (1)** In this section,

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

### **Secret professionnel invoqué lors de l'examen de documents**

**(3.1)** Lorsque, conformément à l'article 231.1, un fonctionnaire est sur le point d'inspecter ou d'examiner un document en la possession d'un avocat ou que, conformément à l'article 231.2, le ministre exige la fourniture ou la production d'un document, et que l'avocat invoque le privilège des communications entre client et avocat en ce qui concerne le document au nom d'un de ses client ou anciens clients nommément désigné, aucun fonctionnaire ne peut inspecter ou examiner le document et l'avocat doit:

**a)** d'une part, faire un colis du document ainsi que de tout autre document pour lequel il invoque, en même temps, le même privilège au nom du même client, bien sceller ce colis et bien le marquer, ou, si le fonctionnaire et l'avocat en conviennent, faire en sorte que les pages du document soient paraphées et numérotées ou autrement bien marquées;

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

### **Examination of certain documents where privilege claimed**

**(3.1)** Where, pursuant to section 231.1, an officer is about to inspect or examine a document in the possession of a lawyer or where, pursuant to section 231.2, the Minister has required provision of a document by a lawyer, and the lawyer claims that a named client or former client of the lawyer has a solicitor-client privilege in respect of the document, no officer shall inspect or examine the document and the lawyer shall

**(a)** place the document, together with any other document in respect of which the lawyer at the same time makes the same claim on behalf of the same client, in a package and suitably seal and identify the package or, if the officer and the lawyer agree, allow the pages of the document to be initialed and numbered or otherwise suitably identified; and

**b)** d'autre part, retenir le document et s'assurer de sa conservation jusqu'à ce que, conformément au présent article, le document soit produit devant un juge et une ordonnance rendue concernant le document.

***Règles des Cours fédérales,  
D.O.R.S./98-106***

**Identification des documents  
confidentiels**

**152 (1)** Dans le cas où un document ou un élément matériel doit, en vertu d'une règle de droit, être considéré comme confidentiel ou dans le cas où la Cour ordonne de le considérer ainsi, la personne qui dépose le document ou l'élément matériel le fait séparément et désigne celui-ci clairement comme document ou élément matériel confidentiel, avec mention de la règle de droit ou de l'ordonnance pertinente.

[...]

**Durée d'effet de l'ordonnance**

**(3)** L'ordonnance rendue en vertu du paragraphe (1) demeure en vigueur jusqu'à ce que la Cour en ordonne autrement, y compris pendant la durée de l'appel et après le jugement final.

**(b)** retain it and ensure that it is preserved until it is produced to a judge as required under this section and an order is issued under this section in respect of the document.

***Federal Courts Rules,  
S.O.R./98-106***

**Marking of confidential material**

**152 (1)** Where the material is required by law to be treated confidentially or where the Court orders that material be treated confidentially, a party who files the material shall separate and clearly mark it as confidential, identifying the legislative provision or the Court order under which it is required to be treated as confidential.

...

**Order to continue**

**(3)** An order made under subsection (1) continues in effect until the Court orders otherwise, including for the duration of any appeal of the proceeding and after final judgment.

**COUR D'APPEL FÉDÉRALE**

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

**DOSSIER :** A-385-15

**INTITULÉ :** BP CANADA ENERGY  
COMPANY c. MINISTRE DU  
REVENU NATIONAL c.  
COMPTABLES  
PROFESSIONNELS AGRÉÉS  
CANADA

**LIEU DE L'AUDIENCE :** TORONTO (ONTARIO)

**DATE DE L'AUDIENCE :** LE 21 FÉVRIER 2017

**MOTIFS DU JUGEMENT :** LE JUGE EN CHEF NOËL

**Y ONT SOUSCRIT :** LE JUGE STRATAS  
LE JUGE BOIVIN

**DATE DES MOTIFS :** LE 30 MARS 2017

**COMPARUTIONS :**

M<sup>e</sup> Al Meghji POUR L'APPELANTE  
M<sup>e</sup> Edward Rowe  
M<sup>e</sup> Pooja Mihailovich

M<sup>e</sup> Henry Gluch POUR L'INTIMÉ  
M<sup>e</sup> Margaret McCabe

M<sup>e</sup> Dominic C. Belley POUR L'INTERVENANTE  
M<sup>e</sup> Jonathan Lafrance

**AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER**

Osler, Hoskin & Harcourt LLP POUR L'APPELANTE  
Toronto (Ontario)

William F. Pentney POUR L'INTIMÉ  
Sous-procureur général du Canada

Norton Rose Fulbright Canada LLP POUR L'INTERVENANTE  
Montréal (Québec)