

Cour fédérale



Federal Court

Date : 20181105

Dossier : T-1850-17

Référence : 2018 CF 1086

[TRADUCTION FRANÇAISE CERTIFIÉE, NON RÉVISÉE]

Ottawa (Ontario), le 5 novembre 2018

En présence de monsieur le juge Southcott

ENTRE :

LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL

demandeur

et

ATLAS TUBE CANADA ULC

défenderesse

JUGEMENT ET MOTIFS

I. Aperçu

[1] Il s'agit d'une demande que le ministre du Revenu national [le ministre] a présentée en vertu de l'article 231.7 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC, 1985, c 1 (5^e suppl.) [la Loi] en vue d'obtenir une ordonnance enjoignant à la défenderesse, Atlas Tube Canada ULC [Atlas], de lui fournir un document particulier. Le document en question est une ébauche du rapport de

contrôle préalable [le rapport de contrôle préalable] qu'a établi le cabinet Ernst & Young LLP (Canada) [EYC] en lien avec une opération mettant en cause la société Atlas, et que l'Agence du revenu du Canada [l'ARC] a demandé qu'on lui fournisse dans le contexte d'une vérification de cette société.

[2] Atlas a refusé de fournir le rapport de contrôle préalable, faisant valoir que le ministre n'en a pas établi la pertinence et que ce document est protégé par le privilège des communications entre client et avocat. Atlas soutient également qu'elle ne peut être contrainte de produire le rapport de contrôle préalable en vertu de la Loi, parce que cela l'obligerait à effectuer une auto-vérification, et que la Cour devrait exercer son pouvoir discrétionnaire pour refuser d'ordonner la fourniture de ce rapport, car une telle mesure lui serait préjudiciable.

[3] Comme cela est expliqué plus en détail ci-après, je fais droit à la présente demande, parce que j'ai conclu que le ministre a respecté le seuil de pertinence peu élevé qui s'applique à une demande présentée en vertu de l'article 237.1 de la Loi et qu'Atlas ne s'est pas acquittée du fardeau qui lui incombait d'établir que le rapport de contrôle préalable est protégé par le privilège des communications entre client et avocat. J'ai également conclu que la jurisprudence, qui interdit d'imposer aux contribuables une obligation d'auto-vérification, ne s'applique pas aux circonstances de l'espèce et qu'Atlas n'a pas établi un fondement qui permet à la Cour de refuser d'ordonner la production du document en question.

II. Contexte

[4] Atlas est une société privée, constituée en vertu des lois de l'Alberta, dont l'entreprise consiste à fabriquer et à vendre des tuyaux. Atlas est une filiale de Zekelman Industries Inc. [Zekelman], une société privée des États-Unis qui, au moment de l'opération ayant donné lieu à la présente demande, portait le nom de JMC Steel Group Inc. [JMC].

[5] Le 30 mars 2012, JMC a acquis les actions d'une société publique de l'Ontario, Lakeside Steel Inc. [LSI], au prix de 148 millions de dollars. Au moment de cette acquisition, LSI était une société de portefeuille qui possédait deux filiales : Lakeside Steel Corporation [LSC], une société active de l'Ontario, et Lakeside Steel Holdings USA Inc. [Lakeside US], une société de portefeuille des États-Unis possédant des filiales américaines actives. L'acquisition a été effectuée au moyen d'un plan d'arrangement, qui a été entériné le 29 mars 2012 par une ordonnance de la Cour supérieure de justice de l'Ontario.

[6] L'opération a comporté un certain nombre de mesures préalables à l'acquisition, dont la fusion de LSI et de LSC, de même qu'un certain nombre de mesures postérieures à l'acquisition, notamment :

A. une autre fusion visant LSI en vue de former une nouvelle LSI;

B. le transfert, par la nouvelle LSI, des actions de Lakeside US à JMC, d'une valeur comptable de 57 millions de dollars;

- C. le transfert, par JMC, des actions de la nouvelle LSI et d'une créance de 32 millions de dollars à 6582125 Canada Inc. [658], donnant ainsi lieu à une créance de 90 millions de dollars payable par la société 658 à JMC;
- D. le transfert, par la société 658, des actions de la nouvelle LSI et de la créance de 32 millions de dollars à Atlas, donnant ainsi lieu à une créance de 90 millions de dollars payable par Atlas à la société 658.

[7] La chronologie des faits entourant l'opération est analysée de manière détaillée plus loin dans les présents motifs. Ces faits comprenaient un processus de contrôle préalable mené par JMC en lien avec le projet d'acquisition, lequel processus comprenait la production, par EYC, du rapport de contrôle préalable qui fait l'objet de la présente demande. Le processus global de contrôle préalable a été réalisé par Michael McNamara, vice-président administratif, secrétaire général et avocat général de JMC. Dans l'affidavit qu'il a souscrit à l'appui de la position qu'avance Atlas dans la présente demande, M. McNamara décrit le rapport de contrôle préalable en ces termes :

[TRADUCTION]

21. L'ébauche du rapport de contrôle préalable décrit et explique, notamment, i) le profil fiscal et les attributs fiscaux de LSC et de LSI, y compris l'existence de pertes autres qu'en capital, ii) les montants d'impôt élevés que pourrait payer LSC par suite de ses déclarations de revenus canadiennes pour les quatre années d'imposition précédentes, notamment une évaluation de la probabilité que les positions fiscales ayant donné lieu aux montants d'impôt à payer seraient maintenues si l'Agence du revenu du Canada (l'« ARC ») les contestait, et une appréciation de la question de savoir si LSI ou LSC avaient constitué des provisions suffisantes à l'égard de ces montants d'impôt à payer.

[8] Selon la preuve de M. McNamara, qui a été fournie lors d'un contre-interrogatoire portant sur son affidavit, les services d'EYC ont été retenus pour procéder au contrôle préalable relatif à l'impôt pour le Canada sur la recommandation du cabinet d'avocats canadien de JMC, Stikeman Elliott [Stikeman], et le rapport de contrôle préalable, ou à tout le moins les renseignements qu'il contient, ont été fournis par la suite à Stikeman.

[9] L'ARC a entrepris une vérification d'Atlas pour son année d'imposition terminée le 21 avril 2012. Dans le contexte de cette vérification, l'ARC examine les mesures qui ont été prises dans le cadre de l'opération décrite ci-dessus, et plus particulièrement : a) si la valeur comptable des actions de Lakeside US, soit 57 millions de dollars, en représente la juste valeur marchande et b) le caractère raisonnable du taux employé pour la déduction des frais d'intérêt d'Atlas à l'égard de la créance due à la société 658. Entre autres documents, l'ARC a demandé une copie du rapport de contrôle préalable afin de pouvoir examiner les questions de l'évaluation et des intérêts. Il semble incontesté qu'Atlas a fourni à l'ARC les documents que celle-ci avait demandés, à l'exception du rapport de contrôle préalable.

III. Questions en litige

[10] Après avoir examiné les arguments écrits et oraux des parties, je formulerais les questions que la Cour est appelée à trancher de la manière suivante :

A. La Cour devrait-elle examiner une copie du rapport de contrôle préalable?

B. Le ministre a-t-il établi la pertinence du rapport de contrôle préalable?

C. Le rapport de contrôle préalable est-il protégé par le privilège des communications entre client et avocat?

D. Le fait d'enjoindre à Atlas de produire le rapport de contrôle préalable contreviendrait-il au principe selon lequel un contribuable n'est pas tenu de procéder à une auto-vérification?

E. La Cour devrait-elle par ailleurs exercer son pouvoir discrétionnaire pour refuser d'enjoindre à Atlas de produire le rapport de contrôle préalable?

IV. Analyse

A. La Cour devrait-elle examiner une copie du rapport de contrôle préalable?

[11] À l'audition de la présente demande, l'avocate d'Atlas a déposé auprès de la Cour une copie scellée du rapport de contrôle préalable, que les avocates du ministre n'avaient pas examinée, et j'ai ordonné que ce document soit considéré comme confidentiel en application de l'article 151 des *Règles des Cours fédérales*, DORS/98-106. Par souci de précision, le jugement que je rends dans la présente demande dispose que le document doit être traité comme confidentiel.

[12] En ce qui concerne la question de savoir s'il faudrait que la Cour examine le rapport de contrôle préalable pour trancher la présente demande, l'avocate d'Atlas a renvoyé la Cour à l'explication qu'a donnée le juge Mosley au paragraphe 12 de la décision *Canada (Ministre du Revenu national – MRN) c Revcon Oilfield Constructors Inc*, 2015 CF 524 :

[12] La Cour dispose du pouvoir de recevoir sous enveloppe scellée des documents à l'égard desquels le privilège des communications entre client et avocat est revendiqué, et d'examiner ces documents en vue de se prononcer sur le bien-fondé de la revendication. Dans *Canada (Commissaire à la protection de la vie privée) c Blood Tribe Department of Health*, 2008 CSC 44 [*Blood Tribe*], le juge Binnie a expliqué (au paragraphe 17) qu'il fallait user de ce pouvoir de façon modérée : « Même les tribunaux refusent d'examiner des documents protégés par le secret professionnel de l'avocat pour statuer sur l'existence du privilège, à moins que des éléments de preuve ou des arguments démontrent la nécessité de le faire pour trancher la question en toute justice [...] ».

[13] Je crois comprendre que les deux parties souscrivent à cette explication du principe qui guide ma décision quant à la question de savoir s'il y a lieu d'examiner le rapport de contrôle préalable. Selon moi, le dossier soumis à la Cour fournit une preuve suffisante des circonstances dans lesquelles ce rapport a été demandé et produit, ainsi qu'une preuve suffisante de la nature des renseignements qu'il contient, pour que la Cour puisse trancher équitablement les questions soulevées dans la présente demande sans qu'il soit nécessaire de l'examiner. Le rapport de contrôle préalable demeurera donc sous scellé dans le dossier de la Cour.

B. Le ministre a-t-il établi la pertinence du rapport de contrôle préalable?

[14] Atlas soutient que le ministre n'a pas établi que le rapport de contrôle préalable peut être pertinent pour trancher la question de l'obligation fiscale d'Atlas et qu'il n'a donc pas satisfait aux exigences relatives à la délivrance d'une ordonnance en vertu de l'article 231.7 de la Loi.

[15] Les dispositions pertinentes que sont les articles 231.1 et 231.7 de la Loi, sur lesquelles la présente demande est fondée, sont formulées de la manière suivante :

Enquêtes

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

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

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

Inspections

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

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

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

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.

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.

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

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

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

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

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;

(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) 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.

(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)).

[16] En l'espèce, la Cour est appelée à se prononcer sur la question de savoir si Atlas était tenue, au titre de l'article 231.1, de fournir au ministre l'accès au rapport de contrôle préalable à la suite des demandes du ministre en ce sens. Ce dernier soutient que le seuil permettant d'établir la pertinence du document demandé est peu élevé, et souligne que l'alinéa 231.1a), sur lequel il se fonde, s'applique à « 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 ». [Non souligné dans l'original.]

[17] Le ministre renvoie la Cour à des décisions jurisprudentielles portant sur l'article 231.1, ainsi qu'aux articles 231.2 et 231.6, qui obligent aussi les contribuables à fournir des documents

et des renseignements au ministre, et aux dispositions antérieures. Dans l'arrêt *R c McKinlay Transport Ltd*, [1990] 1 RCS 627 [*McKinlay*], la Cour suprême du Canada a examiné si le paragraphe 231(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, SRC 1952, c 148 violait l'interdiction d'effectuer des fouilles, des perquisitions ou des saisies abusives dont il est question à l'article 8 de la *Charte canadienne des droits et libertés*. Au paragraphe 35 de cet arrêt, la Cour a formulé les observations suivantes :

35 À mon sens, le par. 231(3) prescrit la méthode la moins envahissante pour contrôler efficacement le respect de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Elle n'entraîne pas la visite du domicile ni des locaux commerciaux du contribuable, elle exige simplement la production [page 650] de documents qui peuvent être utiles au dépôt des déclarations d'impôt sur le revenu. Le droit du contribuable à la protection de sa vie privée à l'égard de ces documents est relativement faible vis-à-vis le Ministre. Ce dernier est absolument incapable de savoir si certains documents sont utiles avant d'avoir eu la possibilité de les examiner. En même temps, le droit du contribuable à la protection de sa vie privée est garanti autant qu'il est possible de le faire puisque l'art. 241 de la *Loi* interdit la communication de ses documents et des renseignements qu'ils contiennent à d'autres personnes ou organismes.

[Non souligné dans l'original.]

[18] Dans l'arrêt *Saipem Luxembourg S.A. c Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2005 CAF 218 [*Saipem*], la Cour d'appel fédérale a examiné l'application de l'article 231.6 de la *Loi* portant sur un renseignement ou un document qui est accessible ou situé à l'étranger et qui « peut être pris en compte » pour l'application ou l'exécution de la *Loi*. Au paragraphe 26, la Cour a jugé que la jurisprudence fondée sur l'article 231.2 s'appliquait à l'article 231.6, concluant que le fait de chercher à obtenir des renseignements pertinents à la dette fiscale d'une personne dont la responsabilité fiscale fait l'objet d'une enquête est un objectif lié à l'application ou à l'exécution de la *Loi*, même si la plupart des renseignements demandés s'avèrent non

pertinents. La Cour a aussi fait sienne, au paragraphe 33, la position de l'ARC selon laquelle les livres et les registres du contribuable étaient pertinents à une vérification même si certains d'entre eux servaient uniquement à vérifier, après examen, qu'ils n'avaient aucun effet sur la dette fiscale canadienne du contribuable, et elle a confirmé, au paragraphe 36, que c'était la prérogative de l'ARC de décider si elle allait entreprendre une vérification et la forme que cette dernière prendrait. La Cour fédérale s'est fondée sur ces paragraphes de l'arrêt *Saipem* dans la décision qu'elle a rendue en vertu de l'article 231.1 (la disposition qui est en cause en l'espèce) dans l'affaire *Canada (Ministre du Revenu national – MRN) c Amdocs Canadian Managed Services Inc*, 2015 CF 1234, au paragraphe 68.

[19] Dans la décision *AGT Ltd c Canada (Procureur général)*, [1996] 3 CF 505 [AGT] (confirmée par [1997] 2 CF 878), le juge Rothstein (qui était alors juge à la Cour fédérale) a examiné l'argument d'un contribuable selon lequel la plupart des renseignements que le ministre cherchait à obtenir en vertu de l'article 231.2 de la Loi étaient peu pertinents et que le déposant du ministre avait fait des aveux à cet effet en contre-interrogatoire. La Cour a examiné la jurisprudence, dont l'arrêt *McKinlay*, et a conclu ce qui suit, au paragraphe 20 :

[20] Étant donné que le ministre procédait à une vérification approfondie au sujet d'AGT, il s'agit en l'espèce d'une enquête véritable concernant la dette fiscale d'AGT. Il est indubitable que les documents demandés par le ministre concernent la dette fiscale d'AGT. Le ministre a le droit d'exiger la production de documents commerciaux, et il s'agit précisément de documents commerciaux en l'espèce, qu'ils soient pertinents ou non en ce qui a trait aux questions en litige. Le fait que les documents n'ont peut-être pas été préparés aux fins de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'a aucune importance. [Non souligné dans l'original.]

[20] Dans le même ordre d'idées, dans la décision *Fraser Milner Casgrain srl c Canada (Ministre du Revenu national – MRN)*, 2002 CFPI 912 [*Fraser Milner*], aux paragraphes 27 et 28, la juge Dawson (qui siégeait alors à la Cour fédérale) s'est fondée sur la décision *AGT* et a confirmé que la pertinence au regard de l'article 231.2 est établie en déterminant si le document particulier qui est réclamé peut être pertinent pour trancher la question relative à l'assujettissement à l'impôt du contribuable et non si le document se rapporte à la question précise qui fait l'objet de l'enquête.

[21] Bien que certaines des décisions jurisprudentielles susmentionnées qu'invoque le ministre aient trait à des dispositions de la Loi autres que l'article 231.1, je ne crois pas qu'Atlas fait valoir que ces décisions sont inapplicables sur ce fondement. Atlas renvoie plutôt à des décisions jurisprudentielles (y compris des décisions qu'invoque le ministre) qui, d'après elle, montrent que le tribunal a conclu qu'il y avait un lien entre les documents que l'on exigeait de produire et les questions que le ministre examinait (voir *Tower c Canada (Ministre du Revenu national – MRN)*, 2003 CAF 307, au paragraphe 29; *Saipem*, au paragraphe 32; *Fraser Milner*, aux paragraphes 29 à 32; *Soft-Moc Inc c Canada (Ministre du Revenu national – MRN)*, 2013 CF 291, aux paragraphes 75 à 80, décision confirmée par 2014 CAF 10; *Minister of National Revenue c Carriero*, 2016 CF 1296, aux paragraphes 14 à 19 et *Canada (Ministre du Revenu national) c Newport Pacific Financial Group SA*, 2007 ABQB 115 [*Newport*], aux paragraphes 39 à 47 et 59 à 61).

[22] Je suis conscient du fait que la jurisprudence que cite Atlas montre que le tribunal tire une conclusion sur la pertinence des documents que le ministre cherche à obtenir dans chaque affaire

particulière. Cependant, à mon avis, cela ne change rien aux principes découlant de la jurisprudence que le ministre a citée, d'autant plus que les décisions jurisprudentielles qu'Atlas a citées comprennent *Saipem* et *Fraser Milner*, sur lesquelles le ministre se fonde. La seule décision citée par Atlas que je considère comme potentiellement incompatible avec les autres décisions jurisprudentielles est *Newport*, de la Cour du Banc de la Reine de l'Alberta, qui semble appliquer un seuil de pertinence plus élevé que dans les autres décisions. Comme l'a fait valoir le ministre, cela est peut-être dû au fait que la décision *Newport* a été rendue dans un contexte inhabituel, dans lequel le ministre sollicitait, en vertu du paragraphe 490(15) du *Code criminel*, LRC 1985, c C-46, une ordonnance permettant d'examiner des documents que la GRC avait saisis en exécution d'un mandat de perquisition.

[23] Indépendamment des efforts considérables qu'ont déployés les deux parties pour passer en revue la jurisprudence destinée à étayer leurs positions respectives sur cette question, il semble y avoir peu de divergence entre leurs positions quant au droit applicable. Les deux parties reconnaissent que le seuil de pertinence que le ministre doit respecter est peu élevé, de sorte que ce dernier n'a pas à établir que les documents demandés sont pertinents, mais seulement qu'ils peuvent l'être. La divergence des parties porte sur la question de savoir si le ministre a respecté ce seuil en l'espèce.

[24] Le ministre souligne qu'Atlas fait actuellement l'objet d'une vérification en lien avec son année d'imposition se terminant en avril 2012 et que cette vérification porte sur l'opération entourant l'acquisition par JMC de LSI en mars 2012, ce qui inclut les mesures postérieures à l'acquisition qui mettaient en cause Atlas. Nul ne conteste que le rapport de contrôle préalable a

été établi pour les besoins de cette opération et que, comme M. McNamara l'a consigné dans son affidavit, ce document explique le profil fiscal et les attributs fiscaux de LSC et de LSI ainsi que les risques importants auxquels LSC s'expose sur le plan fiscal. La loi n'oblige pas le ministre à établir que le rapport de contrôle préalable est pertinent à l'égard d'une question particulière qui fait l'objet d'une vérification. Le ministre soutient qu'il est évident que le recours à l'article 231.1, et donc à l'article 231.7, vise un objectif lié à l'application ou à l'exécution de la Loi et que le seuil peu élevé, à savoir que le rapport de contrôle préalable peut être pertinent à l'égard d'un montant payable par la contribuable en vertu de la Loi, a été respecté.

[25] En réponse, Atlas se fonde sur la preuve de Robin Margerison, la vérificatrice de l'ARC chargée du volet « planification fiscale abusive » de la vérification d'Atlas. M^{me} Margerison a souscrit l'affidavit déposé à l'appui de la présente demande du ministre et elle a par la suite été contre-interrogée par l'avocate d'Atlas. En contre-interrogatoire, M^{me} Margerison a déclaré que l'ARC avait tout d'abord demandé le rapport de contrôle préalable, parce qu'il s'agissait d'un document qui découlait du mandat que JMC avait donné au cabinet comptable Ernst & Young de fournir certains services liés à l'acquisition, de sorte que ce rapport était considéré comme un document de planification fiscale de la nature de ceux que l'ARC demandait systématiquement. L'avocate d'Atlas a ensuite interrogé M^{me} Margerison sur le moment où elle a estimé que le rapport de contrôle préalable pouvait être pertinent précisément à l'égard de la question de l'évaluation des actions qui faisait l'objet de la vérification, et M^{me} Margerison a répondu ce qui suit :

[TRADUCTION]

88. Q. Quand est-il devenu évident que l'ébauche du rapport de contrôle préalable pouvait être, selon vous, pertinent pour la question de l'évaluation?

R. L'étendue des services, quand nous avons obtenu de la contribuable les renseignements qui déterminaient l'étendue des services, comprenait un montant, des frais qui avaient été facturés pour le contrôle préalable relatif à l'impôt pour les États-Unis, et, ensuite, il y avait également des indications dans cette étendue de services que certains - l'évaluation du côté canadien de Lakeside était également un élément ou pouvait être un élément du contrôle préalable qui aurait une incidence du côté américain. Si du côté canadien - si la valeur est, vous savez, comme je l'ai dit, un montant total de 148 millions de dollars, s'il est déterminé alors que le côté canadien, pour certaines raisons, ne vaut pas autant, cela veut donc dire que le côté américain vaut plus, ou qu'il y avait certaines indications que le côté canadien était peut-être en train de fermer certaines activités, ce qui aurait une incidence sur leur valeur et peut-être la valeur américaine à cause de cela.

[26] L'avocate d'Atlas a ensuite renvoyé M^{me} Margerison au document d'Ernst & Young qui portait sur l'étendue des services et dont elle parlait, et M^{me} Margerison a indiqué les références faites à une fermeture prévue ainsi qu'à des frais facturés pour le contrôle préalable relatif à l'impôt pour les États-Unis. Atlas conteste maintenant le raisonnement de M^{me} Margerison, car il ressort de la preuve que les questions qu'elle a relevées, lesquelles donnent à penser que le rapport de contrôle préalable peut être pertinent pour la question de l'évaluation, ont toutes trait à des aspects du contrôle préalable relatif aux transactions qui ne font pas partie du rapport de contrôle préalable.

[27] En fait, je souscris à l'analyse d'Atlas. Le document portant sur l'étendue des services auquel M^{me} Margerison renvoie est un énoncé de travail daté du 26 décembre 2011, conclu entre JMC et Ernst & Young LLP basé à New York [EY], conformément auquel EY fournirait des services de contrôle préalable dans plusieurs secteurs en lien avec l'opération proposée. Les activités de contrôle préalable relatif à l'impôt pour le Canada qui, d'après la preuve de M. McNamara, ont été exécutées par EYC et qui constituent le sujet du rapport de contrôle

préalable, n'étaient que l'un de ces secteurs. Je suis d'accord avec Atlas au sujet de sa position selon laquelle les éléments particuliers de l'étendue des services que M^{me} Margerison a indiqués en contre-interrogatoire débordent le cadre des activités qu'EYC a exécutées et qu'ils ne seraient donc pas visés par le rapport de contrôle préalable.

[28] Cependant, je ne considère pas que cette analyse mine la capacité du ministre de respecter le seuil de pertinence peu élevé que prévoit l'article 231.1. Comme l'a fait valoir le ministre, il est évident que le rapport de contrôle préalable a été établi pour l'opération qui fait l'objet de la vérification. Selon les explications données plus tôt, il n'est pas nécessaire que le ministre montre que le document demandé est pertinent à l'égard d'une question précise qui fait l'objet d'une vérification. M^{me} Margerison a indiqué lors d'un réinterrogatoire mené par l'avocate du ministre que, sans avoir vu le rapport de contrôle préalable, il lui est impossible de savoir si les renseignements qui y figurent sont pertinents pour la vérification. Cette observation concorde avec la jurisprudence précitée.

[29] Par ailleurs, je conclus que le raisonnement plus général exposé dans l'extrait du contre-interrogatoire de M^{me} Margerison, qui a été cité plus tôt, est valable. Cette dernière a évoqué la possibilité que l'évaluation du côté canadien de l'acquisition se répercute sur le côté américain. Selon ce que j'ai compris, la question de l'évaluation qui est examinée dans le contexte de la vérification comprend, au moins en partie, celle de savoir si le transfert fait de LSI à JMC, après l'acquisition, des actions de Lakeside US, à une valeur comptable de 57 millions de dollars, représentait la juste valeur marchande de ces actions. L'acquisition globale au prix de 148 millions de dollars comprenait des éléments d'actif, tant corporels qu'incorporels, au Canada

et aux États-Unis. Il s'ensuit logiquement que des renseignements pertinents à l'égard de la valeur des éléments d'actifs canadiens peuvent l'être aussi à l'égard de la valeur des éléments d'actifs américains et donc de la question de savoir si la somme de 57 millions de dollars attribuée aux éléments d'actifs américains lors du transfert d'actions avec lien de dépendance qui a eu lieu après l'acquisition représente une évaluation raisonnable. En conséquence, si les renseignements figurant dans le rapport de contrôle préalable peuvent être pertinents en ce qui a trait à la valeur des éléments d'actifs canadiens, ils peuvent l'être aussi pour ce qui est de l'évaluation des actions américaines que l'ARC examine. Comme il a été mentionné plus tôt, M. McNamara précise que le rapport de contrôle préalable comprend une explication des attributs fiscaux de LSC, ainsi que les risques importants auxquels cette société s'expose sur le plan fiscal. Il a expliqué en contre-interrogatoire que l'expression [TRADUCTION] « attributs fiscaux » désigne les éléments d'actif et de passif. J'ai donc peu de difficulté à conclure qu'en l'espèce le seuil de pertinence peu élevé est respecté.

[30] Pour conclure sur ce point, je suis d'avis que la raison pour laquelle le ministre souhaite obtenir le rapport de contrôle préalable se rapporte à l'application ou à l'exécution de la Loi et que les renseignements qui figurent dans ce document peuvent être pertinents pour ce qui est d'un montant payable par la contribuable en vertu de la Loi.

C. Le rapport de contrôle préalable est-il protégé par le privilège des communications entre client et avocat?

[31] À l'instar de la question de la pertinence, les arguments qu'invoquent les parties dans leurs positions au sujet de la question de savoir si le rapport de contrôle préalable est protégé par

le privilège des communications entre client et avocat révèlent peu de divergence quant au droit applicable. La divergence touche plutôt l'application du droit aux faits de l'espèce.

[32] L'alinéa 231.7(1)b) dispose que, pour ordonner la fourniture d'un document au ministre en vertu de cet article, la Cour doit être convaincue que le privilège des communications entre client et avocat ne peut être invoqué à l'égard du document. Dans l'arrêt *Redhead Equipment Ltd c Canada (Procureur général)*, 2016 SKCA 115 [*Redhead*], une affaire que les deux parties ont invoquée en l'espèce, la Cour d'appel de la Saskatchewan a décrit, au paragraphe 31, les critères qui permettent d'établir le privilège des communications entre client et avocat ainsi que le fardeau de preuve applicable :

[TRADUCTION]

[31] J'examinerai maintenant la jurisprudence. Les critères qui permettent d'établir le privilège des communications entre client et avocat sont décrits par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Solosky c Canada*, [1980] 1 RCS 821, à la page 837 :

- i) une communication entre un avocat et son client;
- ii) qui comporte une consultation ou un avis juridiques;
- iii) que les parties considèrent de nature confidentielle.

Le fardeau de la preuve incombe à la partie qui invoque le privilège.

[33] À l'évidence, le rapport de contrôle préalable ne représente pas une communication directe entre un avocat et son client, car il a été établi par un cabinet comptable. Cependant, l'arrêt *Redhead* analyse les circonstances dans lesquelles le privilège des communications entre client et avocat peut s'appliquer à un document produit par une tierce partie et, en particulier, un

comptable. Après avoir passé en revue des décisions jurisprudentielles donnant des indications sur l'application du privilège, la Cour a déclaré ce qui suit, aux paragraphes 41 et 45 :

[TRADUCTION]

[41] Au vu de ce qui précède, le privilège s'étend à toutes les situations dans lesquelles la tierce partie agit en tant qu'interprète des renseignements fournis par le client pour l'avocat ou sert d'intermédiaire pour transmettre des conseils de l'avocat au client ou des directives du client à l'avocat, ou recourt à son expertise pour regrouper les renseignements que le client a fournis et les expliquer à l'avocat.

[...]

[45] Il est possible de tirer de la jurisprudence qui précède quelques principes qui se rapportent aux communications faites avec des tierces parties ou émanant de celles-ci, comme des comptables :

- a) les communications des comptables ne sont pas elles-mêmes soumises au privilège;
- b) les faits et les chiffres ne sont pas eux-mêmes soumis au privilège, mais ils peuvent l'être s'ils font partie d'une communication qui est visée par un privilège;
- c) la question de savoir si une communication est soumise au privilège dépend de la fonction que remplit la tierce partie relativement à la communication;
- d) le privilège ne s'étend qu'aux communications faites dans l'exécution d'une fonction essentielle à la relation avocat-client ou au continuum des conseils juridiques que donne l'avocat, par exemple :
 - (i) une voie de communication entre l'avocat et le client;
 - (ii) un messenger, un traducteur ou un transcripteur des communications destinées à la tierce partie ou émanant de cette dernière, par l'avocat ou le client;

(iii) le recours à une expertise pour regrouper les renseignements fournis par le client et pour les expliquer à l'avocat;

e) aucun privilège ne se rattache à une communication faite à un comptable qui doit l'examiner et fournir sa propre opinion comptable.

[34] Le ministre renvoie également la Cour à la décision *L'Abbé c Allen-Vanguard Corp*, 2011 ONSC 7575 [*L'Abbé*], de la Cour supérieure de justice de l'Ontario, qui portait précisément sur des revendications de privilège à l'égard de documents produits au cours d'activités de contrôle préalable menées dans le contexte d'une décision relative à l'achat d'actions. Après avoir examiné la nature d'un processus de contrôle préalable dans le contexte d'une opération envisagée, la Cour a donné l'explication suivante, au paragraphe 46 :

[TRADUCTION]

[46] Il est important de se rappeler que l'objectif ultime de ces examens est une décision commerciale – s'il convient de procéder à l'achat ou non ou s'il y a lieu de prêter des fonds ou non pour financer l'acquisition. En ce sens, l'issue finale n'est pas un avis juridique, mais un conseil commercial. La plupart des demandes de renseignements qui sont faites à l'appui de processus de contrôle préalable ne sont pas des demandes de renseignements juridiques, et les renseignements ne sont pas recueillis dans le but de fournir des conseils juridiques.

[35] Cependant, Atlas fait remarquer que, dans la décision *L'Abbé*, la Cour n'a pas exclu la possibilité que certains documents produits dans le contexte d'un processus de contrôle préalable puissent faire l'objet d'une revendication de privilège à bon droit (voir les paragraphes 51 et 52). Au paragraphe 53, la Cour a souligné qu'il est obligatoire d'évaluer l'objectif principal pour lequel un document est créé :

[TRADUCTION]

[53] Pour toutes ces raisons, je conclus que les documents relatifs au contrôle préalable ne sont pas soumis en soi au privilège. Il sera nécessaire de démontrer que n'importe quelle revendication de privilège concernant des éléments précis du processus de contrôle préalable constitue une exception. Il faudrait pour cela qu'il s'agisse soit de conseils juridiques soit de documents qui sont créés dans le but principal d'obtenir de tels conseils et qui survivent aussi à toute renonciation réputée au privilège que créent ces actes de procédure.

[36] Atlas souligne également qu'il est important de se concentrer non pas sur l'objectif pour lequel l'ensemble du processus de contrôle préalable a été mené, mais plutôt sur l'objectif principal ou prédominant qui sous-tend la création du document particulier pour lequel on revendique le privilège. Je conviens que la jurisprudence examinée plus tôt étaye cette position et qu'il s'agit là de l'analyse appropriée que la Cour doit entreprendre.

[37] Les parties adoptent des positions différentes quant à l'objectif principal pour lequel les services d'EYC ont été retenus et le rapport de contrôle préalable a été produit. Le ministre soutient que son objectif était d'éclairer la décision commerciale de JMC quant à la question de savoir s'il y avait lieu de procéder à l'acquisition de LSI et que toute utilisation ultérieure du document, par les avocats de JMC, c'est-à-dire le cabinet Stikeman, ne permette pas d'invoquer le privilège pour protéger le document. Atlas allègue que le rapport de contrôle préalable éclairait de façon minimale la décision commerciale de procéder à l'acquisition et que son objectif principal était de fournir à Stikeman des renseignements lui permettant de fournir des conseils juridiques quant à la manière de structurer l'acquisition de LSI. Pour régler cette question, soit l'objectif principal de la production du rapport de contrôle préalable, et la question plus générale de savoir si ce rapport correspond aux circonstances envisagées par la

jurisprudence dans lesquelles un document produit par un comptable tiers peut être soumis au privilège, il faut examiner les preuves relatives aux faits qui entouraient cette opération.

[38] Les preuves pertinentes peuvent être tirées principalement de l'affidavit de M. McNamara ainsi que des réponses qu'il a données en contre-interrogatoire. Bien qu'Atlas ait déposé elle aussi un affidavit d'Angela Miu, vice-présidente, fiscalité, chez Zekelman, M^{me} Miu explique qu'elle est entrée au service de Zekelman (et antérieurement, de JMC) en janvier 2014. Elle a participé directement aux échanges avec l'ARC, car la vérification semble avoir commencé peu après son arrivée chez JMC. Cependant, elle n'a pas de connaissance directe des faits entourant l'opération qui sont survenus à la fin de 2011 et au début de 2012 et, de toute façon, sa preuve ajoute peu de chose à celle de M. McNamara.

[39] J'examinerai tout d'abord la chronologie des faits inhérents à l'opération. M. McNamara a expliqué qu'au début de décembre 2011 LSI a entrepris d'essayer de vendre ses actions. JMC a examiné les premiers documents de vente que LSI avait regroupés en vue de promouvoir la vente et, le 16 décembre 2011, JMC a publié une lettre d'intention que LSI a signée le 20 décembre 2011 et qui envisageait que JMC procède à des contrôles préalables au plus tard le 9 janvier 2012.

[40] Après avoir signé la lettre d'intention, M. McNamara a retenu les services de professionnels pour aider à mener le processus de contrôle préalable et à structurer l'éventuelle opération. Il a expliqué qu'il avait retenu les services de Stikeman pour l'aider à établir la structure et, étant donné que JMC avait été informée que LSI ou LSC disposait d'une perte

fiscale canadienne importante à reporter prospectivement et qu'il pouvait s'agir là d'une caractéristique attrayante pour JMC, il avait posé des questions à Stikeman sur la tenue d'un processus de contrôle préalable en matière fiscale. Stikeman avait informé M. McNamara, un avocat américain spécialisé en fusions et en acquisitions, qu'au Canada il était d'usage de retenir les services d'un cabinet comptable pour réaliser un processus de contrôle préalable en matière d'impôt canadien et avait recommandé que JMC retienne les services d'EYC pour effectuer ce travail.

[41] JMC disposait déjà d'un contrat de base de prestation de services daté du 11 octobre 2011 conclu avec EY pour régir ses services. JMC et EY ont signé un énoncé de travail daté du 26 décembre 2011 qui s'appliquait expressément aux services de contrôle préalable qui devaient être fournis relativement au projet d'acquisition de LSI. Cet énoncé indiquait les secteurs à soumettre au processus de contrôle préalable, lesquels comprenaient les services financiers et comptables, le contrôle préalable relatif à l'impôt pour le Canada, le contrôle préalable relatif à l'impôt pour les É.-U. ainsi que les prestations de retraite, les autres avantages sociaux postérieurs à l'emploi et les régimes d'actions.

[42] Le contrôle préalable relatif à l'impôt pour le Canada a été effectué par EYC, qui a produit le rapport de contrôle préalable connexe le 6 janvier 2012. Je rappelle qu'il s'agissait d'une ébauche. M. McNamara a expliqué qu'une version finale du rapport n'a jamais été produite et qu'il est d'usage pour lui de ne pas engager la dépense associée à la production d'un rapport final. Le rapport de contrôle préalable portait uniquement sur le contrôle préalable relatif

à l'impôt pour le Canada, et M. McNamara a déclaré qu'aucun rapport écrit n'a été établi en lien avec l'un quelconque des autres secteurs visés par le travail de contrôle préalable.

[43] Le 10 janvier 2012, JMC et LSI ont convenu de modifier la lettre d'intention en vue de proroger au 19 janvier 2012 le délai d'exécution des enquêtes en matière de contrôle préalable, quoique JMC ait reconnu, dans la lettre de modification, que ces enquêtes étaient sensiblement terminées. Entre le 10 et le 25 janvier 2012, JMC et LSI ont entamé des négociations qui se sont soldées par une entente sur le prix des actions ainsi que par la signature d'une entente relative à l'arrangement datée du 25 janvier 2012 qui régirait l'opération d'achat d'actions. Cette entente prévoyait que l'acquisition des actions de LSI serait mise en œuvre au moyen d'un plan d'arrangement visé à l'article 182 de la *Loi sur les sociétés par actions* de l'Ontario, LRO 1990, c B 16. Le plan d'arrangement a été entériné par une ordonnance de la Cour supérieure de justice de l'Ontario le 29 mars 2012, l'acquisition a été conclue le 30 mars 2012 et les mesures postérieures à l'acquisition ont par la suite été prises.

[44] Pour ce qui est du rôle joué par le rapport de vérification préalable dans le contexte de l'opération, M. McNamara décrit dans son affidavit la raison pour laquelle JMC a retenu les services d'EY ainsi que le contrôle préalable relatif à l'impôt pour le Canada :

[TRADUCTION]

13. JMC a engagé EY pour qu'il fournisse des services de contrôle préalable (ce qui incluait le contrôle préalable restreint relatif à l'impôt pour le Canada) à l'égard de l'acquisition de Lakeside en raison de l'expertise requise pour : (i) examiner et regrouper les renseignements fiscaux pour le Canada concernant LSC et LSI que LSI avait mis à la disposition de JMC et de ses représentants aux termes de la lettre d'intention et (ii) fournir des explications au sujet de ces renseignements au cabinet Stikeman Elliott LLP (« Stikeman »), les conseillers juridiques externes de

JMC, de façon à ce que Stikeman puisse fournir à JMC des conseils juridiques sur l'acquisition de Lakeside.

[...]

16. Étant donné que l'objectif de JMC était de structurer l'acquisition de Lakeside de la manière la plus efficace possible sur le plan fiscal et que JMC serait obligé d'assumer le risque lié à l'obligation fiscale antérieure de LSI (ainsi que des autres entités faisant partie du groupe de LSI) si elle devait en faire l'acquisition, le contrôle préalable restreint relatif à l'impôt pour le Canada avait pour but de décrire et d'expliquer le profil fiscal et les attributs fiscaux (comme les pertes autres qu'en capital) de LSC et de LSI (y compris leur montant) qui pouvaient être touchés par la structuration du projet d'acquisition de Lakeside ou qui étaient susceptibles d'être utilisés dans le contexte de cette structuration, et de déterminer si LSC ou LSI avait d'importantes obligations fiscales (dont des dettes fiscales éventuelles) qui découlaient des déclarations canadiennes de revenus qu'elles avaient produites pour les quatre années d'imposition terminées avant l'acquisition.

[45] LSI avait informé JMC, avant que la lettre d'intention soit signée le 16 décembre 2011, que LSI ou LSC avait une importante perte fiscale canadienne à reporter prospectivement.

Toutefois, M. McNamara a déclaré en contre-interrogatoire qu'il avait pris connaissance des détails de la perte fiscale au moyen du rapport de contrôle préalable du 6 janvier 2012 et que, plus important encore, Stikeman en avait pris connaissance aussi, car il ne connaissait pas suffisamment le droit fiscal canadien pour que les détails lui soient utiles.

[46] La preuve entourant la communication à Stikeman du rapport de contrôle préalable, ou des renseignements qui y figuraient, n'est pas particulièrement claire. En effet, on ne sait pas avec certitude si le rapport lui-même a jamais été fourni à Stikeman. Selon l'affidavit de M. McNamara, EY a fourni le rapport de contrôle préalable à lui et à Russ Compton, directeur du service de fiscalité chez JMC, et ils l'ont transmis à l'interne aux cadres supérieurs de JMC.

Interrogé sur cette question en contre-interrogatoire, M. McNamara a répondu qu'il ne se souvenait pas du moment où le rapport de contrôle préalable avait été fourni à Stikeman, mais que M. Compton et lui avaient eu des discussions avec Stikeman sur les attributs fiscaux de Lakeside du milieu à la fin de janvier 2012. L'affidavit de M. McNamara comporte en annexe un courriel daté du 12 janvier 2012 que ce dernier a reçu de M. Compton et dans lequel celui-ci mentionne avoir discuté du plan d'arrangement avec Stikeman, signale qu'il y a certaines questions relatives à l'utilisation de la perte fiscale que Stikeman examine et fait état de la nécessité de fournir à Stikeman des renseignements relatifs au contrôle préalable lorsqu'ils seront disponibles.

[47] M. McNamara déclare aussi dans son affidavit qu'en raison de la nature technique des renseignements figurant dans le rapport de contrôle préalable, JMC a donné instruction à Stikeman de discuter avec EY et EYC de certaines questions fiscales liées à l'acquisition de LSI. Il précise en outre qu'il a été informé par le partenaire associé chez EYC qui était chargé de l'examen de l'impôt canadien qu'il s'était entretenu avec Stikeman au début de mars 2012 et qu'il lui avait fourni des renseignements sur le profil fiscal et les attributs fiscaux de LSI et de LSC décrits dans le rapport de contrôle préalable. M^{me} Miu a déclaré en contre-interrogatoire qu'elle croyait comprendre que Stikeman s'était servi des conclusions tirées dans le rapport de contrôle préalable pour établir la stratégie de structure fiscale concernant l'opération.

[48] Atlas reconnaît que les conclusions tirées dans le rapport de contrôle préalable au sujet de l'impôt canadien à payer ont été prises en compte dans la décision de procéder ou non à l'achat de LSI, mais elle est d'avis que leur incidence a été minime, contrairement à celle qu'elles ont

eue sur la structuration de l'opération par Stikeman, qui a été considérable. Atlas renvoie à ce que M. McNamara a déclaré en contre-interrogatoire, à savoir que, à un certain point, comme pour n'importe quel élément d'actif de l'entreprise que l'on doit acquérir, JMC a pris en compte les renseignements figurant dans le rapport de contrôle préalable avant de prendre la décision de procéder à l'acquisition, mais qu'il ne s'agissait pas d'un élément important de la décision et qu'ils n'ont pas été pris en compte au moment de négocier le prix d'achat des actions de LSI. Par contraste, M. McNamara a dit de l'élément fiscal qu'il avait eu une incidence plus marquée sur la manière dont l'opération avait été structurée. Atlas souligne l'extrait suivant, qui est tiré du témoignage de M. McNamara en contre-interrogatoire et qui comprend la description suivante :

[TRADUCTION]

337. Q. Ainsi, si j'ai bien compris la réponse de tantôt, les renseignements fiscaux dont vous parliez n'étaient qu'un élément de tout cela.

R. Juste un élément de tout cela. Cela concerne la question de savoir si nous achetons ou pas. Mais l'élément fiscal a nettement plus d'incidence quant à la manière dont on le structure.

Q. Donc la décision d'acheter est prise en premier.

R. Oui, en tenant compte des avantages potentiels de n'importe quelle structuration.

Q. C'est donc aussi un facteur qui entre en ligne de compte dans la décision de procéder à l'achat?

R. Certainement.

Q. Pour l'acquisition. Et juste pour être sûr d'avoir bien compris, vous examinez les éléments d'actif et l'un de ces éléments qui serait inclus ce sont les renseignements fiscaux.

R. C'est exact.

Q. Et je pense que plus tard vous l'appellez [...]

- R. Il pourrait s'agir d'un élément de passif, c'est exact, mais, oui, c'est l'ensemble de l'entreprise qu'on examine, l'actif et le passif.
- Q. C'est ce que vous appelez plus tard les attributs fiscaux.
- R. C'est juste, parce que les attributs dénotent à la fois l'actif et le passif.

[49] M. McNamara a aussi expliqué en contre-interrogatoire le processus global au moyen duquel JMC a pris la décision de procéder à l'opération et convenu du prix des actions. Au début de janvier 2012, il est devenu évident aux yeux de JMC que LSI avait de grandes difficultés et n'avait pas réalisé une bonne partie de ce qu'elle était censée accomplir. JMC a relevé des problèmes opérationnels et financiers et a décidé que, de son point de vue, l'entreprise n'avait en fait aucune valeur nette. JMC est demeurée intéressée par l'achat, parce que LSI s'était reconvertie en une entreprise de fabrication de matériel tubulaire destiné aux pays producteurs de pétrole, un segment du marché dans lequel JMC souhaitait être présente, et JMC croyait que l'achat accélérerait son entrée dans ce secteur. Cependant, elle n'était plus disposée à payer le prix d'achat qui avait été convenu dans la lettre d'intention du 16 décembre 2011.

[50] C'est ainsi qu'à la suite de l'envoi de la lettre de modification datée du 10 janvier 2012, JMC a négocié avec LSI pour tenter d'obtenir un accord sur le prix d'achat le plus bas possible. M. McNamara a expliqué que ce prix n'a pas été fixé mathématiquement en fonction de la valeur de l'entreprise, mais qu'il représentait plutôt le prix le plus bas auquel LSI souscrirait. De plus, après que JMC avait conclu que LSI n'avait aucune valeur nette, de telle manière que les résultats du contrôle préalable n'étaient plus pertinents pour le prix d'achat, le contrôle préalable auquel il était soumis consistait à chercher d'importantes dettes potentielles, que M. McNamara a

qualifiées de [TRADUCTION] « signaux d’alerte géants » ou de [TRADUCTION] « bombes nucléaires », qui étaient susceptibles de mener à la décision de ne pas procéder à l’opération. Aucun problème de ce genre n’a été relevé et, en date du 25 janvier 2012, une entente avait été conclue sur le prix des actions, pour lequel l’opération a par la suite été conclue en mars 2012.

[51] En analysant la preuve, je souscris à la description que fait Atlas de la décision de retenir les services d’EYC pour procéder au contrôle préalable relatif à l’impôt pour le Canada et de la production ultérieure du rapport, à savoir que cette mesure visait un double objectif. JMC souhaitait obtenir des renseignements sur les attributs fiscaux de LSI et de LSC dans le but d’éclairer à la fois la décision commerciale, soit celle de procéder à l’opération et à quel prix, et la décision concernant la manière de structurer l’opération. J’admets aussi que les deux objectifs sont entrés en jeu au moment où les services d’EYC ont été retenus et où ce dernier a produit le rapport de contrôle préalable, compte tenu surtout du témoignage de M. McNamara selon lequel les avantages possibles de la structure de l’opération pouvaient influencer la décision d’effectuer l’achat ou non.

[52] Cependant, je ne souscris pas à la position d’Atlas selon laquelle l’objectif prédominant était la fourniture de renseignements fiscaux à Stikeman en vue d’éclairer la structuration de l’opération. J’admets que cette mesure est peut-être devenue l’objectif prédominant pendant que le contrôle préalable et les négociations se déroulaient, car JMC est arrivée à la conclusion que la société cible n’avait aucune valeur nette. Les éléments d’actif ou de passif que représentaient les attributs fiscaux canadiens ont donc fini par n’avoir aucune incidence sur le prix d’achat des actions. Pour ce qui est de la décision de JMC de procéder à l’opération, les éléments d’actif de

nature fiscale étaient un aspect à prendre en considération, mais pas plus que d'autres éléments d'actifs non matériels, et l'effet des dettes de nature fiscale était lui aussi restreint, car JMC n'a relevé l'existence d'aucune [TRADUCTION] « bombe nucléaire » associée aux attributs fiscaux ou à d'autres aspects de l'opération. Toutefois, ce résultat n'était pas connu à l'époque où le rapport de contrôle préalable a été commandé. La preuve n'établit pas non plus que ce résultat était connu quand le rapport de contrôle préalable a été établi, ce qui est le moment pertinent auquel il faut analyser son objectif (voir la décision *Jordan c Towns Marine Electronics Ltd*, (1996) 110 FTR 22 (CF 1^{ère} inst), aux paragraphes 30 à 32).

[53] À l'époque où les services d'EYC ont été retenus pour effectuer les travaux visés, soit le 26 décembre 2011, le contrôle préalable concernant l'impôt canadien était une catégorie, parmi plusieurs autres, du contrôle préalable que JMC effectuait avec l'aide de tierces parties. M. McNamara a confirmé qu'il avait organisé l'aide nécessaire pour le contrôle préalable concernant l'impôt canadien, parce que LSI avait informé JMC qu'il y avait un report prospectif de pertes fiscales canadiennes dont la valeur pouvait représenter, pour JMC, une caractéristique attrayante. Il a également expliqué que les économies fiscales associées à la structure d'une opération pouvaient avoir une incidence sur la valeur de cette dernière, même s'il s'est révélé que cela n'était pas le cas pour cet achat particulier. Selon M. McNamara, au début de janvier 2012, il était devenu évident aux yeux de JMC que LSI était en grande difficulté. Cependant, la preuve n'indique pas avec précision quand les résultats du processus de contrôle préalable ont cessé d'être pertinents pour la détermination du prix de l'opération ou pour la décision de procéder à l'opération, sinon que la lettre d'intention modifiée, datée du 10 janvier 2012, indique que le contrôle préalable était à ce moment-là essentiellement terminé.

À cette date, le rapport contrôle préalable avait été produit, le 6 janvier 2012, et la preuve n'établit pas qu'au 6 janvier 2012 il y avait eu un changement dans l'objectif pour lequel le rapport avait été commandé.

[54] Malgré les efforts déployés par Atlas pour affirmer que le rapport de contrôle préalable avait été produit pour un objectif différent de celui du processus global de contrôle préalable, je conclus que son objectif prédominant, au moment où il a été commandé et produit, était d'éclairer la décision de procéder ou non à l'opération et à quel prix. Comme dans la décision *L'Abbé*, il s'agissait d'un objectif commercial et, dans la mesure où le rapport de contrôle préalable ou les renseignements qu'il contenait permettaient aussi à Stikeman de fournir des conseils juridiques éclairés, je conclus qu'il s'agissait d'un objectif accessoire à la décision commerciale.

[55] Les conclusions relatives à l'objectif principal ou prédominant du rapport sont déterminantes pour ma conclusion selon laquelle le rapport de contrôle préalable n'est pas soumis au privilège des communications entre avocat et client. Cependant, je tiens également à souligner que, indépendamment de l'objectif de ce rapport, la preuve qu'a fournie M. McNamara au sujet de son contenu laisse penser aussi qu'il ne répond pas tout à fait aux exigences qu'il faut respecter pour que le produit du travail d'un comptable soit protégé par ce privilège. Atlas allègue que le rapport de contrôle préalable représente le fruit du travail d'EYC, qui a eu recours à son expertise pour regrouper des renseignements à communiquer à des avocats dans le but d'obtenir des conseils juridiques sur la structuration de l'opération, ce qui correspond aux circonstances dans lesquelles on explique dans l'arrêt *Redhead* que le travail d'un comptable

peut être soumis au privilège. Cependant, selon l'affidavit de M. McNamara, le rapport de contrôle préalable a pour objectif d'expliquer non seulement le profil fiscal et les attributs fiscaux de LSC et de LSI, mais aussi les risques fiscaux importants que présentent les déclarations de revenus canadiennes des quatre dernières années, ce qui comprend une évaluation de la probabilité que les positions fiscales ayant donné lieu aux risques fiscaux seraient maintenues si l'ARC les contestait et une évaluation de la question de savoir si des provisions appropriées avaient été constituées à l'égard de ces risques. Ces deux évaluations représentent les opinions comptables d'EYC et, selon moi, il ne semble pas que l'on puisse dire qu'elles ont été établies dans le but d'obtenir des conseils juridiques sur la structuration de l'opération.

[56] En conclusion sur ce point, je suis d'avis qu'Atlas ne s'est pas acquittée du fardeau qui lui incombait d'établir que le rapport de contrôle préalable est protégé par le privilège des communications entre client et avocat.

D. Le fait d'enjoindre à Atlas de produire le rapport de contrôle préalable contreviendrait-il au principe selon lequel un contribuable n'est pas tenu de procéder à une auto-vérification?

[57] À l'appui de son argument, Atlas se fonde sur l'arrêt *BP Canada Energy Company c Ministre du Revenu national*, 2017 CAF 61 [BP], dans lequel la Cour d'appel fédérale a infirmé une décision par laquelle la Cour fédérale avait fait droit à une demande que le ministre avait présentée en vertu de l'article 231.7 de la Loi. Dans cette affaire, le ministre souhaitait

obtenir des documents comptables internes de la contribuable, généralement appelés « documents de travail sur l'impôt couru » [DTIC]. Comme cela est expliqué au paragraphe 2 de cet arrêt, les renseignements contenus dans les DTIC sont très sensibles, car ils révèlent généralement les positions fiscales incertaines adoptées par les sociétés cotées en bourse dans leurs déclarations de revenus, les avis quant à l'issue probable dans l'éventualité d'une contestation du ministre ainsi que les provisions constituées pour assurer des états financiers justes et fiables.

[58] En concluant que le ministre n'avait pas le droit d'obliger la contribuable à produire les DTIC au titre du paragraphe 231.1(1) de la Loi, la Cour d'appel fédérale a tiré la conclusion suivante, au paragraphe 99 :

[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.

[59] La préoccupation de la Cour au sujet du fait que le ministre demande aux contribuables de s'acquitter des aspects fondamentaux des vérifications est expliquée de la manière suivante, aux paragraphes 81 à 83 de l'arrêt :

[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.

[60] Pour en revenir à la présente demande, Atlas soutient que le rapport de contrôle préalable révèle des positions fiscales canadiennes incertaines de LSI et de LSC concernant des années d'imposition qui ont pris fin avant que JMC fasse l'acquisition de LSI. Atlas soutient que ces « points faibles » ne se rapportent pas à son année d'imposition qui fait l'objet d'une vérification et que, si elle est tenue de produire le rapport de contrôle préalable, le ministre obtiendra effectivement une « feuille de route » pour des questions fiscales incertaines que l'on pourrait soulever au sujet des années d'imposition antérieures de LSI et de LSC, de même qu'une analyse et une évaluation de la question de savoir si les positions fiscales seraient maintenues si elles étaient contestées. Atlas est d'avis que cela lui imposerait une obligation d'auto-vérification, ce qui est contraire aux principes tirés de l'arrêt *BP*.

[61] Le ministre répond à cette position en invoquant deux arguments. Tout d'abord, il soutient que le rapport de contrôle préalable ne saurait être validement qualifié de DTIC. Il fait valoir plutôt que le rapport de contrôle préalable est un document source établi à des fins de diligence raisonnable et que, même si on a pu l'utiliser par la suite pour produire des DTIC, le rapport lui-même n'est pas le genre de document auquel l'arrêt *BP* s'applique. Deuxièmement, il allègue que l'application de l'arrêt *BP* se limite à empêcher un accès général et non restreint aux DTIC de façon prospective, en dehors du contexte d'une vérification portant sur des questions particulières.

[62] Le premier argument du ministre ne me convainc pas. Je ne considère pas le rapport de contrôle préalable comme un document source. Bien que je sois conscient du fait que ce rapport ne représente peut-être pas la liste définitive des positions fiscales incertaines de JMC dans les déclarations de revenus, la Cour, dans l'arrêt *BP*, a fait observer au paragraphe 48 que les DTIC peuvent être créés à l'interne par un contribuable ou à l'externe par des vérificateurs indépendants. EYC n'exécutait pas la fonction d'un vérificateur indépendant quand il a produit le rapport de contrôle préalable. Cependant, ce rapport représente le travail de comptables professionnels externes qui, selon la preuve soumise à la Cour, comprend une évaluation de la probabilité que des positions fiscales antérieures soient maintenues si l'ARC les conteste ainsi qu'une évaluation de la question de savoir si des provisions appropriées ont été constituées à l'égard de tels risques. À mon avis, au moins une partie des renseignements figurant dans le rapport de contrôle préalable peuvent être qualifiés de DTIC.

[63] Cependant, je souscris à l'interprétation que fait le ministre de l'application restreinte de l'arrêt *BP*. Comme l'a souligné la Cour au paragraphe 7 de cet arrêt, l'issue de l'appel a été déterminée par les faits particuliers qui ont amené le ministre à demander formellement la production des DTIC. La demande initiale de l'ARC en vue de la production des DTIC a pris naissance dans le contexte de vérifications de l'appelante, à savoir BP Canada Energy Company [BP Canada]. Lorsque le ministre avait présenté sa demande en vertu de l'article 231.7 de la Loi, les vérifications étaient terminées et l'ARC avait déjà établi une nouvelle cotisation à l'égard des années d'imposition pertinentes. Le ministre ne souhaitait plus obtenir les DTIC pour les besoins de ces vérifications, mais il avait plutôt précisé que l'objectif visé était la vérification d'années ultérieures. Comme la Cour l'a expliqué au paragraphe 59, le ministre a clairement indiqué vouloir obtenir les documents sur les positions fiscales incertaines de BP Canada afin d'orienter et de faciliter ses vérifications ultérieures. La Cour a également fait observer, au paragraphe 76, que la vérificatrice de l'ARC avait continué d'insister sur la production des DTIC alors que les préoccupations légitimes découlant des années d'imposition qui avaient antérieurement fait l'objet d'une vérification n'existaient plus.

[64] Pour arriver à la décision selon laquelle le paragraphe 231.1(1), correctement interprété, n'autorisait pas le ministre à exiger la production des DTIC, la Cour a tiré les conclusions suivantes, aux paragraphes 79 et 80 :

[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.

[65] Je souscris donc à la position du ministre selon laquelle il convient d'interpréter l'arrêt *BP* comme interdisant l'accès général et non restreint aux DTIC de façon prospective, en dehors du contexte de la vérification de questions particulières. Par contraste, au paragraphe 67 de l'arrêt *BP*, la Cour a formulé les observations suivantes au sujet de l'accessibilité des DTIC dans le contexte d'une vérification :

[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 témoignage (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.

[Non souligné dans l'original.]

[66] Je tiens à souligner que M^{me} Miu précise dans son affidavit que l'ARC l'avait informée lors d'un appel du 25 janvier 2018 qu'elle avait pris une décision concernant l'évaluation des actions et qu'elle avait l'intention d'envoyer à Atlas une lettre de proposition pour une nouvelle

cotisation. Cependant, M^{me} Margerison a déclaré en contre-interrogatoire qu'elle n'avait pas encore concrétisé une position quelconque à l'égard de l'établissement d'une nouvelle cotisation. Contrairement à la situation dont il était question dans l'arrêt *BP*, la demande d'accès du ministre au rapport de contrôle préalable dont il est question en l'espèce est présentée dans le contexte d'une vérification active de questions particulières. J'ai déjà conclu que les renseignements figurant dans le rapport de contrôle préalable que le ministre souhaite obtenir respectent le seuil de pertinence applicable dans ce contexte. Je suis donc d'avis que le fait d'enjoindre à Atlas de fournir le rapport de contrôle préalable ne contreviendrait pas au principe décrit dans l'arrêt *BP*, à savoir qu'un contribuable n'est pas tenu de procéder à une auto-vérification.

E. La Cour devrait-elle par ailleurs exercer son pouvoir discrétionnaire pour refuser d'enjoindre à Atlas de produire le rapport de contrôle préalable?

[67] Atlas soutient que, dans l'arrêt *BP*, la Cour d'appel fédérale a confirmé que, même si les exigences nécessaires pour rendre une ordonnance en vertu de l'article 231.7 de la Loi étaient respectées, le tribunal conserve le pouvoir discrétionnaire de refuser de rendre l'ordonnance. Atlas soutient que la Cour devrait exercer son pouvoir discrétionnaire de cette manière en l'espèce, car ni les positions fiscales incertaines de LSI ou de LSC qui sont mentionnées dans le rapport de contrôle préalable, ni les années d'imposition de ces sociétés qui ont pris fin avant l'acquisition de LSI, ne font l'objet d'un examen de la part du ministre. Atlas est d'avis qu'il serait donc inéquitable et préjudiciable d'exiger qu'elle fournisse au ministre des renseignements concernant ces questions.

[68] Selon moi, cet argument n'a guère de fondement. J'ai conclu que le rapport de contrôle préalable respectait le seuil de pertinence applicable à la vérification actuelle de l'année d'imposition d'Atlas se terminant en 2012, et j'ai rejeté la position d'Atlas selon laquelle le principe décrit dans l'arrêt *BP* s'applique aux circonstances de l'espèce. Atlas n'a relevé aucun autre fondement qui, selon moi, justifierait que j'exerce mon pouvoir discrétionnaire pour refuser d'ordonner la production du rapport de contrôle préalable.

V. Conclusion

[69] Je conclus, en fonction des analyses qui précèdent au sujet des questions que les parties ont soulevées, que le ministre a droit à l'ordonnance sollicitée en vertu du paragraphe 231.7(1) de la Loi, laquelle enjoint à Atlas de fournir le rapport de contrôle préalable. Dans mon jugement, j'ordonnerai cette mesure de réparation, sous la forme proposée dans l'avis de demande du ministre, en renvoyant aux demandes que le ministre a présentées en vertu du paragraphe 231.1(1) de la Loi en date du 9 mars 2015, du 9 décembre 2015 et du 20 janvier 2017. Comme les parties l'ont proposé à l'audition de la demande, le jugement accordera à Atlas un délai de 45 jours pour se conformer au jugement.

VI. Dépens

[70] Chacune des parties sollicite ses dépens au cas où elle obtiendrait gain de cause en l'espèce. Comme il a eu gain de cause, le ministre a droit à ses dépens. Dans mon jugement, j'accorderai aux parties un délai de 30 jours pour qu'elles puissent s'entendre sur le montant des dépens ou me présenter des observations écrites à cet égard.

JUGEMENT RENDU DANS LE DOSSIER T-1850-17

LA COUR STATUE que :

1. Les documents déposés auprès de la Cour à l'audition de la présente demande le 27 septembre 2018, dans une enveloppe scellée marquée [TRADUCTION] « Copie scellée de l'ébauche du rapport de contrôle préalable destinée à la Cour », seront considérés comme confidentiels, et les avocates du demandeur n'y auront pas accès, à moins d'une ordonnance contraire de la Cour.
2. La présente demande est accueillie et il est ordonné à la défenderesse, en vertu du paragraphe 231.7(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC, 1985, c 1 (5^e suppl.) [la Loi], de fournir au demandeur, dans les 45 jours suivant la date du présent jugement, l'ébauche du rapport de contrôle préalable qu'il souhaite obtenir, conformément à des demandes présentées en vertu du paragraphe 231.1(1) de la Loi et datées du 9 mars 2015, du 9 décembre 2015 et du 20 janvier 2017.
3. Le demandeur a droit aux dépens afférents à la présente demande.
4. Les parties devront se consulter en vue d'une quantification des dépens liés à la présente demande et, dans les trente jours suivant la date du présent jugement, elles devront :
 - a) informer la Cour par écrit si elles ont conclu une entente sur cette quantification;

- b) fournir à la Cour, à défaut d'une telle entente, de brèves observations écrites sur cette quantification.

« Richard F. Southcott »

Juge

Traduction certifiée conforme

Espérance Mabushi, M.A. Trad. Jur.

COUR FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : T-1850-17

INTITULÉ : LE MINISTRE DU REVENU NATIONAL c ATLAS
TUBE CANADA ULC

LIEU DE L'AUDIENCE : TORONTO (ONTARIO)

DATE DE L'AUDIENCE : LE 27 SEPTEMBRE 2018

JUGEMENT ET MOTIFS : LE JUGE SOUTHCOTT

DATE DES MOTIFS : LE 5 NOVEMBRE 2018

COMPARUTIONS :

Margaret Nott
Annette Evans
Margaret Nixon

POUR LE DEMANDEUR

POUR LA DÉFENDERESSE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Procureur général du Canada
Toronto (Ontario)

POUR LE DEMANDEUR

Stikeman Elliott LLP
Toronto (Ontario)

POUR LA DÉFENDERESSE