

A-385-15
2017 FCA 61

A-385-15
2017 CAF 61

BP Canada Energy Company (*Appellant*)

BP Canada Energy Company (*appelante*)

v.

c.

Minister of National Revenue (*Respondent*)

Le ministre du Revenu national (*intimé*)

and

et

Chartered Professional Accountants of Canada
(*Intervener*)

Comptables professionnels agréés Canada
(*intervenante*)

INDEXED AS: BP CANADA ENERGY COMPANY v. CANADA
(**NATIONAL REVENUE**)

RÉPERTORIÉ : BP CANADA ENERGY COMPANY c. CANADA
(**REVENU NATIONAL**)

Federal Court of Appeal, Noël C.J., Stratas and Boivin
J.J.A.—Toronto, February 21; Ottawa, March 30, 2017.

Cour d'appel fédérale, juge en chef Noël et juges
Stratas et Boivin, J.C.A.—Toronto, 21 février; Ottawa,
30 mars 2017.

Income Tax — Administration and Enforcement — Appeal from Federal Court order allowing application filed by respondent pursuant to Income Tax Act, s. 231.7(1) compelling production of internal accounting documents generally referred to as tax accrual working papers (TAWPs) — Appellant, Canadian subsidiary of BP plc, U.K. company active principally in oil, gas industry — Since publicly-traded company, BP plc required to prepare consolidated financial statements in accordance with Generally Accepted Accounting Principles — To prepare financial statements, appellant creating Tax Reserve Papers, which reflecting, inter alia, uncertain tax positions adopted by appellant in filing tax returns, corresponding analyses behind contingent tax reserves — In course of audit of appellant's 2005 taxation year, two queries issued in particular for disclosure of appellant's Tax Reserve Papers — Appellant producing redacted version of Tax Reserve Papers showing "tax at risk" amounts — Compliance order then sought since appellant refusing to disclose unredacted version of Tax Reserve Papers — Federal Court determining that documents at issue coming within scope of Act, s. 231.1(1) — Whether documents ordered produced beyond respondent's reach; whether Federal Court committing legal, factual errors in ordering production thereof — Act, s. 231.1(1) drafted in broad terms, providing access to facts, information — Properly interpreted s. 231.1(1)(a) not making papers such as TAWPs compellable "without restriction" — Clear that Parliament intending that broad power set out in Act, s. 231.1(1) be used with restraint when dealing with TAWPs — Thus, Federal Court's decision set aside — Federal Court also erring in

Impôt sur le revenu — Application et exécution — Appel d'une ordonnance par laquelle la Cour fédérale a accueilli la demande déposée par l'intimé en vertu de l'art. 231.7(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu ordonnant la production de documents comptables internes généralement décrits sous l'appellation « documents de travail sur l'impôt couru » (DTIC) — L'appelante est une filiale canadienne de BP plc, une société du Royaume-Uni dont les activités se concentrent dans le secteur pétrolier et gazier — En tant que société cotée en bourse, BP plc est tenue de préparer des états financiers consolidés conformes aux Principes comptables généralement reconnus — Pour préparer ces états financiers, l'appelante a créé des documents de provision pour dettes fiscales dans lesquels sont consignées notamment les positions fiscales incertaines que l'appelante a adoptées dans ses déclarations de revenu et les analyses au soutien des provisions pour les dettes fiscales anticipées — Au cours de la vérification de l'appelante pour l'année d'imposition 2005, deux demandes ont été émises visant, en particulier, la communication des documents de provision pour dettes fiscales de l'appelante — L'appelante a produit une version caviardée de ses documents qui montrait les montants « d'impôt à risque » — Comme l'appelante a refusé de produire une copie non caviardée des documents de provision pour dettes fiscales, une ordonnance visant leur production a été sollicitée — La Cour fédérale a déterminé que les documents en question tombaient sous l'art. 231.1(1) de la Loi — Il s'agissait de savoir si les documents dont la production avait été ordonnée ne pouvaient être transmis à l'intimé et si la Cour fédérale a commis des erreurs de droit

finding that financial reporting obligations under provincial securities legislation not relevant to matter before it — Thus respondent could not invoke s. 231.1(1) for purpose of obtaining general, unrestricted access to parts of appellant's Tax Reserve Papers which reveal uncertain tax positions — Respondent cannot enlist taxpayers who maintain TAWPs to perform core aspect of audits conducted under Act — Finally, Federal Court erring when holding that unrestricted, ongoing access to appellant's Tax Reserve Papers consistent with respondent's policy on compellability of TAWPs under Act — Appeal allowed.

This was an appeal from a Federal Court order allowing an application filed by the respondent pursuant to subsection 231.7(1) of the *Income Tax Act* compelling the production of internal accounting documents, generally referred to as tax accrual working papers (TAWPs). The order was issued for the purpose of assisting the respondent in conducting ongoing audits of the appellant.

The appellant is a Canadian subsidiary of BP plc, a U.K. company active principally in the oil and gas industry. Since it is a publicly-traded company, BP plc is required to prepare consolidated financial statements in accordance with Generally Accepted Accounting Principles. To prepare these financial statements, Tax Reserve Papers were internally created by the appellant, which reflected, *inter alia*, the uncertain tax positions adopted by the appellant in filing its tax returns and the corresponding analyses behind the contingent tax reserves. In the course of the audit of the appellant's 2005 taxation year, an issue relating to refund interest paid by the respondent to the appellant was identified and Query 2005–8 was subsequently issued. The audit eventually revealed that the appellant reported the refund interest payment in 2007 when it should have been included for the 2005 taxation year. During this process that led to the adjustment, the auditor became interested in accounting entries in a particular account and another query (Query 2005–10) was issued requesting the disclosure of the appellant's Tax Reserve Papers. The appellant initially refused to comply with Query 2005–10 but later offered to produce a redacted version of its Tax Reserve

et de fait en ordonnant leur production — L'art. 231.1(1) de la Loi est libellé en termes généraux et prévoit l'accès aux faits, mais aussi l'accès aux renseignements — L'art. 231.1(1)a) de la Loi, s'il est bien interprété, ne permet pas la communication « sans restriction » des DTIC — Le législateur entendait manifestement que les vastes pouvoirs qu'il confère soient exercés avec retenue lorsqu'il s'agit de DTIC — Par conséquent, la décision de la Cour fédérale devait être annulée — La Cour fédérale a également conclu à tort que les obligations relatives à l'information financière qu'impose la législation provinciale en matière de valeurs mobilières n'intervenaient pas dans l'analyse de la question à trancher — Par conséquent, l'intimé ne pouvait s'en remettre à l'art. 231.1(1) pour obtenir un accès général et illimité aux parties des documents de provision pour dettes fiscales de l'appelante qui énoncent les positions fiscales incertaines de cette dernière — L'intimé ne peut enjoindre aux contribuables qui tiennent des DTIC de s'acquitter des aspects fondamentaux des vérifications effectuées en vertu de la Loi — Enfin, la Cour fédérale a conclu à tort que l'accès illimité, régulier et continu aux documents de provision pour dettes fiscales de l'appelante était conforme à la politique de l'intimé sur l'obligation de produire des DTIC conformément à la Loi — Appel accueilli.

Il s'agissait d'un appel d'une ordonnance par laquelle la Cour fédérale a accueilli la demande déposée par l'intimé en vertu du paragraphe 231.7(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ordonnant la production de documents comptables internes généralement décrits sous l'appellation « documents de travail sur l'impôt couru » (DTIC). L'ordonnance a été rendue en vue d'aider l'intimé à procéder à des vérifications en cours à l'égard de l'appelante.

L'appelante est une filiale canadienne de BP plc, une société du Royaume-Uni dont les activités se concentrent dans le secteur pétrolier et gazier. En tant que société cotée en bourse, BP plc est tenue de préparer des états financiers consolidés conformes aux Principes comptables généralement reconnus. Pour préparer ces états financiers, l'appelante a créé à l'interne des documents de provision pour dettes fiscales dans lesquels étaient consignées notamment les positions fiscales incertaines que l'appelante a adoptées dans ses déclarations de revenu et les analyses au soutien des provisions pour les dettes fiscales anticipées. Au cours de la vérification de l'appelante pour l'année d'imposition 2005, un problème lié à un montant d'intérêt sur remboursement versé par l'intimé à l'appelante a été découvert. La demande 2005–8 a ensuite été adressée. La vérification a fini par révéler que l'appelante avait déclaré l'intérêt sur remboursement pour l'année d'imposition 2007, alors qu'elle aurait dû le déclarer pour 2005. Au cours des travaux menant à cet ajustement, la vérificatrice s'est intéressée à d'autres entrées comptables dans un compte en particulier et a émis une autre demande (demande 2005–10) exigeant la communication des documents de provision pour dettes fiscales de

Papers, which showed the “tax at risk” amounts associated with its uncertain tax positions. However, while this document was provided to the auditor, the “tax at risk amounts” led to further concerns. Since the appellant refused to produce the unredacted version of its Tax Reserve Papers that the auditor requested, a compliance order was sought. The 2006 and 2007 audits were then undertaken with similar requests being issued for full and complete disclosure of certain working papers but the appellant still refused these requests and submitted redacted versions. An application was then brought under subsection 231.7(1) of the Act for the production of the appellant’s working papers in queries pertaining to the appellant’s 2005 and subsequent taxation years.

The Federal Court determined whether the documents at issue came within the scope of subsection 231.1(1) of the Act and, if so, whether it should exercise its discretion not to compel the disclosure of this information. It determined that the documents at issue (listing the appellant’s uncertain tax positions) came within the scope of subsection 231.1(1) of the Act since they related to the determination of taxable income, to information in the appellant’s records and to an amount payable by the appellant under the Act.

The issues were whether the documents ordered to be produced, given the purpose for which they were sought, were beyond the respondent’s reach and whether the Federal Court committed legal and factual errors in ordering their production.

Held, the appeal should be allowed.

The appellant’s Tax Reserve Papers insofar as they reflected the “tax at risk” amounts and the annual reserve were provided to the respondent but the uncertain tax positions and the underlying analyses were redacted. There was uncertainty about whether the order under appeal only compelled the production of the appellant’s uncertain tax positions or whether the underlying analyses were also to be produced. The parties agreed that the order would go beyond the relief sought if read as compelling the production of the underlying analyses. Thus, the compellability of only the uncertain tax positions was addressed.

Subsection 231.1(1) of the Act could not have been drafted in broader terms. Paragraph 231.1(1)(a) provides access to facts but also to information. The word “information” as it appears in paragraph 231.1(1)(a) is unqualified. Once it is shown

l’appelante. L’appelante a d’abord refusé d’obtempérer à la demande 2005–10, mais a par la suite offert de produire une version caviardée de ses documents qui montrerait « l’impôt à risque » associé aux positions fiscales incertaines. Cependant, bien que ce document ait été fourni à la vérificatrice, les montants de « l’impôt à risque » ont entraîné d’autres préoccupations. Comme l’appelante a refusé de produire une copie non caviardée des documents de provision pour dettes fiscales que la vérificatrice a demandés, une ordonnance visant leur production a été sollicitée. Les vérifications pour les années d’imposition 2006 et 2007 ont donné lieu à des demandes semblables en vue de la communication intégrale de certains documents, mais l’appelante s’est également opposée à ces demandes et a soumis des copies caviardées. Une demande a ensuite été présentée en vertu du paragraphe 231.7(1) de la Loi sollicitant la production des documents de travail visés par les demandes touchant les années d’imposition 2005 et suivantes de l’appelante.

La Cour fédérale a déterminé si les documents en question étaient visés par le paragraphe 231.1(1) de la Loi et, dans l’affirmative, si elle devait exercer sa discrétion pour ne pas en ordonner la communication. Elle a jugé que les documents sollicités (qui énumèrent les positions fiscales incertaines de l’appelante) relevaient du paragraphe 231.1(1) de la Loi puisqu’ils permettaient le calcul du revenu imposable, avaient trait aux renseignements contenus dans les dossiers de l’appelante ainsi qu’à un montant payable par l’appelante en vertu de la Loi.

Il s’agissait de savoir si les documents dont la production avait été ordonnée, vu l’objet invoqué pour justifier leur production, ne pouvaient être transmis à l’intimé et si la Cour fédérale a commis des erreurs de droit et de fait en ordonnant leur production.

Arrêt : l’appel doit être accueilli.

Les documents de provision pour dettes fiscales de l’appelante qui consistent « l’impôt à risque » et la provision annuelle ont été fournis à l’intimé, mais les positions fiscales incertaines et les analyses connexes ont été caviardées. Il y avait une incertitude quant à savoir si l’ordonnance exigeait seulement la production des positions fiscales incertaines de l’appelante ou si elle visait également les analyses connexes. Les parties ont convenu que l’ordonnance excéderait la réparation sollicitée s’il fallait qu’elle vise également la production des analyses connexes. Ainsi, seule la question de la production des positions fiscales incertaines a été abordée.

Le paragraphe 231.1(1) de la Loi n’aurait pas pu être libellé en termes plus généraux. L’alinéa 231.1(1)a) prévoit l’accès aux faits, mais aussi l’accès aux renseignements. Le terme « renseignements » n’est pas qualifié à cet alinéa. Dès

that the respondent is acting for an authorized purpose, one of three demonstrations as set out by paragraph 231.1(1)(a) must be made to trigger its application. On a plain reading, the parts of the appellant's Tax Reserve Papers reflecting its uncertain tax positions met the second and third tests (the uncertain tax positions relate or may relate to information that is in the books or records of the appellant; the fact that access to the appellant's uncertain tax positions may allow taxable amounts to be identified provides a connection with the amounts payable by the appellant under the Act). Nevertheless, it had to be determined whether paragraph 231.1(1)(a) allowed general and unrestricted access to the appellant's Tax Reserve Papers if this was actually sought and authorized in this case.

Paragraph 231.1(1)(a) of the Act properly interpreted does not make papers such as TAWPs compellable "without restriction". When the context and purpose of subsection 231.1(1) are examined, it is clear that Parliament intended that the broad power set out in subsection 231.1(1) be used with restraint when dealing with TAWPs. Thus, the Federal Court's decision had to be set aside. The notion of self-assessment, which is an important part of the context of subsection 231.1(1), was discussed. While the Federal Court did not believe that its order imposed on the appellant an ongoing obligation to self-audit, no matter how the decision was looked at, the Federal Court's decision allowed the respondent to compel the appellant to self-audit.

As to the existence of financial reporting obligations under provincial securities legislation, in enacting paragraph 231.1(1)(a), Parliament could not have intended to vest the respondent with a power so sweeping that it would undermine those obligations. The Federal Court erred in finding that these concerns were not relevant to the matter before it. Thus, the respondent could not invoke subsection 231.1(1) for the purpose of obtaining general and unrestricted access to those parts of the appellant's Tax Reserve Papers that reveal its uncertain tax positions. This means that practically the respondent cannot enlist taxpayers who maintain TAWPs to perform the core aspect of audits conducted under the Act.

Although it was not necessary to address the question whether the Federal Court properly exercised its discretion in granting the relief claimed by the respondent given the conclusion reached, an aspect of this debate was addressed. The published policy on the compellability of TAWPs under the Act was discussed. The policy, as it stands, states that the power to access TAWPs, although available to the respondent, will not be used routinely. Therefore, the Federal Court erred when it

lors que l'intimé 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. Suivant le sens ordinaire des mots employés dans la disposition, les parties des documents de provision pour dettes fiscales de l'appelante qui énoncent ses positions fiscales incertaines satisfaisaient aux deuxième et troisième critères (les positions fiscales incertaines se rapportent ou peuvent se rapporter aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres de l'appelante; le fait que la communication des positions fiscales incertaines de l'appelante pourrait permettre de révéler des sommes imposables concerne les montants payables par l'appelante en vertu de Loi). Néanmoins, il s'agissait de déterminer si l'alinéa 231.1(1)a permet l'accès général et illimité aux documents de provision pour dettes fiscales de l'appelante, dans la mesure où un tel accès a bel et bien été sollicité et autorisé en l'espèce.

L'alinéa 231.1(1)a de la Loi, s'il est bien interprété, ne permet pas la communication « sans restriction » des DTIC. D'après le contexte et l'objet du paragraphe 231.1(1), le législateur entendait manifestement que les vastes pouvoirs qu'il confère soient exercés avec retenue lorsqu'il s'agit de DTIC. Par conséquent, la décision de la Cour fédérale devait être annulée. La notion d'autocotisation, qui est un pan important du contexte entourant le paragraphe 231.1(1), a été examinée. Même si la Cour fédérale n'estimait pas que son ordonnance avait pour effet d'obliger l'appelante à procéder à l'autovérification de façon régulière et continue, quel que soit l'éclairage, la décision de la Cour fédérale permettait à l'intimé de contraindre l'appelante à procéder à l'autovérification.

En ce qui concerne les obligations relatives à l'information financière qu'impose la législation provinciale en matière de valeurs mobilières, lorsqu'il a adopté l'alinéa 231.1(1)a, le législateur ne pouvait avoir eu l'intention de conférer à l'intimé un pouvoir si étendu qu'il compromettrait le respect de ces obligations. La Cour fédérale a conclu à tort que pareilles préoccupations n'intervenaient pas dans l'analyse de la question à trancher. Par conséquent, l'intimé ne pouvait s'en remettre au paragraphe 231.1(1) pour obtenir un accès général et illimité aux parties des documents de provision pour dettes fiscales de l'appelante qui énoncent les positions fiscales incertaines de cette dernière. Autrement dit, l'intimé ne peut enjoindre aux contribuables qui tiennent des DTIC de s'acquitter des aspects fondamentaux des vérifications effectuées en vertu de la Loi.

Bien qu'il ne fut pas nécessaire de répondre à la question de savoir si la Cour fédérale a bien exercé son pouvoir discrétionnaire en ordonnant la réparation demandée par l'intimé, étant donné la conclusion obtenue, un aspect de cette question a été abordé. La politique publiée sur l'obligation de produire des DTIC conformément à la Loi a été examinée. La politique actuelle prévoit que, si l'intimé est habilité à obtenir les DTIC, il ne peut exercer ce pouvoir de façon routinière. Par conséquent,

held that the unrestricted and ongoing access to the appellant's Tax Reserve Papers was consistent with the respondent's policy. The policy reflects the very constraint which the Act imposes on the respondent so that the Federal Court had no choice but to adhere to it. Given the public interest imperative behind this policy, the Federal Court ought not to have exercised its discretion in favour of granting this remedy.

la Cour fédérale a conclu à tort que l'accès illimité, régulier et continu aux documents de provision pour dettes fiscales de l'appelante était conforme à la politique de l'intimé. La politique reflète les limites que la Loi impose à l'intimé, de sorte que la Cour fédérale ne pouvait faire autrement que de la respecter. Cette politique ayant été adoptée dans l'intérêt public, la Cour fédérale n'aurait pas dû exercer son pouvoir discrétionnaire pour accorder la réparation.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Constitution Act, 1867, 30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5], s. 91(3).
Federal Courts Rules, SOR/98-106, rr. 152(1),(3).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 230(1), 231.1(1), 231.2, 231.7(1), 232(1) “solicitor-client privilege”, 232(3.1).
Internal Revenue Code §§ 6011, 6112.
Treasury Regulation §§ 1.6011-4, 1.6012-2.

CASES CITED

CONSIDERED:

Tower v. M.N.R., 2003 FCA 307, [2004] 1 F.C.R. 183; *United States v. Textron Inc.*, 577 F.3d 21 (1st Cir. 2009); *United States v. Arthur Young & Co*, 465 U.S. 805 (1984); *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, (1998), 154 D.L.R. (4th) 193; *Giffen (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 91, (1998), 155 D.L.R. (4th) 332.

REFERRED TO:

R. v. McKinlay Transport Ltd., [1990] 1 S.C.R. 627, (1990), 68 D.L.R. (4th) 568; *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235; *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. v. Canada*, 2000 SCC 36, [2000] 1 S.C.R. 915; *Markevich v. Canada*, 2003 SCC 9, [2003] 1 S.C.R. 94.

APPEAL from a Federal Court order (2015 FC 714, [2015] 6 C.T.C. 113) allowing an application filed by the respondent pursuant to subsection 231.7(1) of the *Income Tax Act* compelling the production of internal accounting documents. Appeal allowed.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Internal Revenue Code §§ 6011, 6112.
Loi constitutionnelle de 1867, 30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.) (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 5], art. 91(3).
Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 230(1), 231.1(1), 231.2, 231.7(1), 232(1) « privilège des communications entre client et avocat », 232(3.1).
Règles des Cours fédérales, DORS/98-106, règles 152(1),(3).
Treasury Regulation §§ 1.6011-4, 1.6012-2.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Tower c. M.R.N., 2003 CAF 307, [2004] 1 R.C.F. 183; *United States v. Textron Inc.*, 577 F.3d 21 (1st Cir. 2009); *United States v. Arthur Young & Co*, 465 U.S. 805 (1984); *Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 27; *Griffen (Re)*, [1998] 1 R.C.S. 91.

DÉCISIONS CITÉES :

R. c. McKinlay Transport Ltd., [1990] 1 R.C.S. 627; *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. c. Canada*, 2000 CSC 36, [2000] 1 R.C.S. 915; *Markevich c. Canada*, 2003 CSC 9, [2003] 1 R.C.S. 94.

APPEL d'une ordonnance (2015 CF 714) par laquelle la Cour fédérale a accueilli une demande déposée par l'intimé en vertu du paragraphe 231.7(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ordonnant la production de documents comptables internes. Appel accueilli.

APPEARANCES

Al Meghji, Edward Rowe and Pooja Mihailovich for appellants.
Henry Gluch and Margaret McCabe for respondent.
Dominic C. Belley and Jonathan Lafrance for intervener.

SOLICITORS OF RECORD

Osler, Hoskin & Harcourt LLP, Toronto, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.
Norton Rose Fulbright Canada LLP, Montréal, for intervener.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] NOËL C.J.: This is an appeal brought by BP Canada Energy Company (BP Canada or the appellant) from an order of the Federal Court (2015 FC 714, [2015] 6 C.T.C. 113 [reasons]) wherein Campbell J. (the Federal Court Judge) allowed an application filed by the Minister of National Revenue (the Minister) pursuant to subsection 231.7(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1 (the Act) compelling the production of internal accounting documents, generally referred to as tax accrual working papers (TAWPs). The order was issued for the purpose of assisting the Minister in conducting ongoing audits of BP Canada.

[2] The information contained in TAWPs is highly sensitive as these papers typically reveal uncertain tax positions taken by public corporations in filing their tax returns, opinions as to the likely outcome in the event of a challenge by the Minister, and related reserves established to ensure sound and fair financial reporting. BP Canada maintains that the Federal Court Judge failed to take into account the exceptional nature of this information in ordering its production and committed a variety of related errors.

ONT COMPARU

Al Meghji, Edward Rowe et Pooja Mihailovich pour l'appelante.
Henry Gluch et Margaret McCabe pour l'intimé.
Dominic C. Belley et Jonathan Lafrance pour l'intervenante.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Osler, Hoskin & Harcourt S.E.N.C.R.L./s.r.l., Toronto, pour l'appelante.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimé.
Norton Rose Fulbright Canada, S.E.N.C.R.L., s.r.l., Montréal, pour l'intervenante.

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

[1] LE JUGE EN CHEF NOËL : 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 [motifs]) 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) (5^e suppl.), ch. 1 (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] The Chartered Professional Accountants of Canada as intervener (CPA Canada or the intervener) contends that formal requests for the production of TAWPs cannot be routine and uncontrolled, and that the obligation to produce TAWPs should not undercut the public interest role of its members in certifying financial statements. CPA Canada takes no position on the outcome of the appeal.

[4] For the reasons which follow, I am of the view that the documents ordered to be produced, given the purpose for which they were sought, are beyond the reach of the Minister, and that the Federal Court Judge committed a number of legal and factual errors in ordering their production. Therefore, I propose that the appeal be allowed.

[5] The statutory provisions relevant to the analysis are set out in the appendix to these reasons.

BACKGROUND

[6] BP Canada is a Canadian subsidiary of BP plc, a U.K. company active principally in the oil and gas industry (appeal book, Vol. IV, page 443, paragraph 20). Being a publicly-traded company, BP plc is required to prepare consolidated financial statements in accordance with Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) (appeal book, Vol. IV, page 440, paragraph 5). In the process leading to the issuance of these financial statements, the appellant internally created papers under the heading “BP Canada Tax Reserve” (Tax Reserve Papers). They reflect, among other things, the uncertain tax positions adopted by BP Canada in filing its tax returns, also referred to as “soft spots”, as well as the corresponding analyses behind the contingent tax reserves (appeal book, Vol. IV, page 440, paragraph 6).

[7] The events which led to the issuance of the formal request for the production of BP Canada’s Tax Reserve Papers need to be reviewed in some detail as they determine the outcome of this appeal.

[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, page 443, paragraphe 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, page 440, paragraphe 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, page 440, paragraphe 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] In the course of the audit of BP Canada's 2005 taxation year, the audit manager and her group (collectively the auditor) identified an issue relating to refund interest paid by the Minister to the appellant. The auditor reviewed two accounts maintained by BP Canada in which this payment could have been recorded (appeal book, Vol. II, page 53, paragraph 13). Being unable to trace the refunded interest to either account, the auditor issued Query 2005–8 (appeal book, Vol. IV, page 593).

[9] The audit eventually revealed that BP Canada reported the refund interest payment in 2007, when it should have been included for the 2005 taxation year (appeal book, Vol. IV, page 444, paragraph 23). During the process leading to this adjustment, the auditor became interested in several accounting entries in one of two accounts, namely the "Interest Expense Taxes Payable – Disputed Accruals" account (appeal book, Vol. IV, page 445, paragraphs 27–28 and appeal book, Vol. II, page 54, paragraph 15). In order to verify the source of those accounting entries, Query 2005–10 was issued requesting the disclosure of the "original supporting working papers" for this account (appeal book, Vol. II, page 98 and appeal book, Vol. III, page 250, lines 9–18). The "original supporting working papers" for this account were BP Canada's Tax Reserve Papers.

[10] The appellant initially refused to comply with Query 2005–10. The reason for this refusal was that, first, disclosure of its Tax Reserve Papers would not only provide the Minister with a roadmap to its uncertain tax positions, but the Minister would also gain access to the analyses behind those positions (appeal book, Vol. IV, page 446, paragraph 31). Second, the appellant took the position that the issue raised in that query had already been addressed (appeal book, Vol. IV, pages 444–445, paragraphs 24–26).

[11] During a meeting on May 4, 2010, the auditor advised that the query was not to be read as requesting details concerning BP Canada's uncertain tax positions

[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, page 53, paragraphe 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, page 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, page 444, paragraphe 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, page 445, paragraphes 27 et 28 et dossier d'appel, vol. II, page 54, paragraphe 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, page 98 et dossier d'appel, vol. III, page 250, lignes 9 à 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, page 446, paragraphe 31). Deuxièmement, l'appelante a fait valoir que la préoccupation sur laquelle portait cette demande avait déjà été réglée (dossier d'appel, vol. IV, pages 444 et 445, paragraphes 24 à 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

(appeal book, Vol. IV, page 446, paragraph 32 and page 447, paragraph 34). In response, BP Canada offered to produce a redacted version of its Tax Reserve Papers showing all amounts, but without revealing the uncertain tax positions or the underlying analyses. This would show the auditor that the accounting entries of interest were not linked to a taxable source (appeal book, Vol. IV, page 446, paragraph 32). The auditor agreed to this subject to the right to insist on the full disclosure of the Tax Reserve Papers if the redacted version did not provide a satisfactory answer (appeal book, Vol. IV, page 446, paragraph 33).

[12] A copy of BP Canada's redacted Tax Reserve Papers was provided to the auditor on May 13, 2010 (appeal book, Vol. IV, page 447, paragraph 35). The redacted Tax Reserve Papers did address the concern about the accounting entries, but they gave rise to another concern: the taxes that were proposed to be assessed were materially lower than the reserves set out in BP Canada's Tax Reserve Papers. This flagged a significant tax revenue loss. On June 17, 2010, the auditor made a formal request for the unredacted version, insisting that the uncertain tax positions be shown (appeal book, Vol. IV, page 448, paragraph 37).

[13] Numerous exchanges followed. Both parties firmly maintained their respective positions (appeal book, Vol. IV, pages 449–452, paragraphs 41–53). On October 1, 2010, the auditor received information establishing that contrary to what the numbers indicated, the amounts associated with the uncertain tax positions in BP Canada's Tax Reserve Papers were significantly lower than the projected assessment (appeal book, Vol. IV, page 451, paragraphs 49 and 50). This however did not resolve the matter as the auditor took the position that these papers had to be produced whether the concern surrounding these amounts was justified or not (appeal book, Vol. III, page 348, lines 9–13).

de détails sur ses positions fiscales incertaines (dossier d'appel, vol. IV, page 446, paragraphe 32 et page 447, paragraphe 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 consignait le montant des intérêts n'étaient pas liées à une source imposable (dossier d'appel, vol. IV, page 446, paragraphe 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, page 446, paragraphe 33).

[12] BP Canada a fourni à la vérificatrice une copie caviardée de ses DPDF le 13 mai 2010 (dossier d'appel, vol. IV, page 447, paragraphe 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, page 448, paragraphe 37).

[13] De nombreux échanges entre les parties ont suivi, chacune persistant dans son opinion (dossier d'appel, vol. IV, pages 449 à 452, paragraphes 41 à 53). Le 1^{er} 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, page 451, paragraphes 49 et 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, page 348, lignes 9 à 13).

[14] On October 15, 2010, the appellant confirmed that it was not going to produce the unredacted version of its Tax Reserve Papers, and the auditor responded by announcing that a compliance order would eventually be sought (appeal book, Vol. IV, page 452, paragraph 53).

[15] The 2006 and 2007 audits were then undertaken with similar requests being issued for the full and complete disclosure of “all original working papers of the current income tax liability . . . , including but not limited to the Reserve for Adverse Taxes” (appeal book, Vol. IV, pages 452–453, paragraphs 55 and 57). The appellant again opposed these requests and submitted redacted versions.

[16] On May 8, 2012, the Minister brought an application before the Federal Court under subsection 231.7(1) of the Act seeking an order “for the production of [BP Canada’s] working papers requested by the Minister of National Revenue in Query 2005-10.1, Query 2006-16 and Query 2007-6” (appeal book, Vol. II, pages 46–49).

[17] By this time, the Minister had already reassessed the 2005 and 2006 taxation years. Thus, BP Canada’s working papers were no longer sought for the purpose of auditing those years (appeal book, Vol. II, page 61, paragraph 45). The stated purpose for obtaining the Tax Reserve Papers was to audit the 2007 and subsequent taxation years (appeal book, Vol. II, page 61, paragraph 45).

[18] Before the Federal Court Judge issued his decision, the 2007 taxation year was reassessed with the result that only the subsequent taxation years remained under audit. In this respect, the parties informed the Court during the hearing of the appeal that the Minister has since issued requests for the production of BP Canada’s Tax Reserve Papers in an unredacted form for the 2008, 2009 and 2010 taxation years. The parties are agreed that BP Canada’s obligation to comply with these outstanding requests turns on the outcome of this appeal.

[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, page 452, paragraphe 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, pages 452 et 453, paragraphes 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, pages 46 à 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, page 61, paragraphe 45). Pour justifier la demande visant ces documents, la vérification de l’année d’imposition 2007 et des années suivantes a été invoquée (dossier d’appel, vol. II, page 61, paragraphe 45).

[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.

FEDERAL COURT DECISION

[19] The Minister took the position before the Federal Court Judge, and before us, that the documents being sought are those “that list [BP Canada’s] uncertain tax positions” (Minister’s memorandum, paragraph 8). The documents so described were referred to by the parties in the proceeding below as the “Issues Lists”. The Federal Court Judge adopted this language throughout his reasons, but the order that he issued makes no reference to it.

[20] In allowing the application, the Federal Court Judge addressed two issues: whether the Issues Lists come within the scope of subsection 231.1(1) of the Act; and if so, whether he should exercise his discretion not to compel the disclosure of this information.

[21] Before addressing these issues, the Federal Court Judge provided a summary of the Minister’s policy with respect to accessing TAWPs. It is useful to reproduce the 2004 and 2010 extracts which he quoted (reasons, paragraphs 11 and 12, without emphasis):

[2004]

It is not the policy or practice of the Department routinely to request audit files from accountants for inspection. Normally, any such request would result only when the auditor’s files form part of the taxpayer’s records and a proper examination could not be carried out without access to those files.

[...]

It is not the policy of the CCRA to request a general access to accountant’s working papers for the purpose of scrutinizing them in the course of conducting an audit.

[2010]

CRA Officials are authorized to request and receive any documents needed to conduct a proper inspection, audit or examination, subject to solicitor-client or litigation privilege.

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, paragraphe 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, paragraphes 11 et 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.

[...]

“any document” includes accountants’ and auditors’ working papers that relate to a taxpayer’s books and records and that may be relevant to the administration or enforcement of the ITA, ETA, and other relevant legislation. Accountants’ and auditors’ working papers include working papers created by or for an independent auditor or accountant in connection with an audit or review engagement, advice papers, and tax accrual working papers (including those that relate to reserves for current, future, potential or contingent tax liabilities).

[...]

Although not routinely required, officials may request tax accrual working papers.

[22] Addressing first the issue of the compellability of the Issues Lists, the Federal Court Judge summarily rejected the arguments put to him by the appellant. In response to BP Canada’s assertion that the Minister did not need the Issues Lists in order to perform the audit, the Federal Court Judge acknowledged that this “might very well be true, except for the fact that the Minister wants them, not only to expedite the audit process, but also for use in its continuing and future [audits]” (reasons, paragraph 23). According to the Federal Court Judge, only the Minister can determine what is required in order to advance the audit process (reasons, paragraph 23).

[23] The Federal Court Judge also dismissed the contention that forcing the disclosure of the Issues Lists would cause the appellant to self-audit rather than to self-assess. He pointed out that the Minister was not asking for anything to be prepared, but rather sought disclosure of already-prepared documents (reasons, paragraph 24).

[24] The Federal Court Judge further rejected the contention that the Issues Lists were not compellable because they were not required to be kept under the Act. In his words, the Issues Lists “are relevant to the payment of tax under the *Act* because they are an im-

[...]

(...) « [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, paragraphe 23). Selon le juge de la Cour fédérale, il appartient au ministre seul de décider ce que le processus de vérification nécessite (motifs, paragraphe 23).

[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, paragraphe 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

portant tax record in BP Canada’s possession” (reasons, paragraph 25).

[25] According to the Federal Court Judge, the Issues Lists come within the scope of subsection 231.1(1) of the Act, as they relate to the determination of taxable income. In his view, the Minister’s purpose of taxation accountability is related to the enforcement of the Act as stated in *Tower v. M.N.R.*, 2003 FCA 307, [2004] 1 F.C.R. 183 (*Tower*). Moreover, the Issues Lists “relate to information in BP Canada’s records” and they “relate to an amount payable by BP Canada under the Act” (reasons, paragraph 26). He added that although the “[TAWPs] contain subjective analyses of tax risk, together with factual information upon which tax reporting is founded, ... they are relevant to BP Canada’s intention in creating the reserves” (reasons, paragraph 26).

[26] The Federal Court Judge also dismissed the public policy concerns hovering over independent auditors if TAWPs are held to be compellable. In his words (reasons, paragraph 29):

By bringing the present Application, the Minister is adhering to, and implementing the policy that, without restriction, [TAWPs] are compellable under the Act. In the circumstances of the present case, and in view of the conclusion just expressed agreeing with the Minister’s position, if concerns arise within the industry, of which BP Canada is a part, it is for the Minister to address the concerns. The Minister is taken to know the ramifications of a successful outcome on the legal issue in the present Application. The public and industry interest is within the Minister’s purview, and not the Court’s.

[27] The Federal Court Judge went on to dismiss BP Canada’s contention that if the Issues Lists are compellable, the Court should decline to exercise its discretion in favour of the Minister. In so doing, the Federal Court Judge rejected the contention that the auditor was on a fishing expedition because the purpose underlying the request for disclosure had changed over time. According to him, the auditor’s intention “was specifically to obtain

l’impôt en vertu de la Loi parce qu’elles constituent un dossier fiscal important que [BP Canada] a en sa possession » (motifs, paragraphe 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. M.R.N.*, 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, paragraphe 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 » (motifs, paragraphe 26).

[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, paragraphe 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, vue que l’objet de la demande de production avait changé en cours de route. Selon le juge,

a clear roadmap to be used for current and future audits” (reasons, paragraph 38).

[28] The Federal Court Judge further rejected the contention that the auditor acted in bad faith or with “an underlying pernicious intention to mislead” (reasons, paragraph 35). In his view, while this argument raised “an unresolved serious triable issue: on a balance of probabilities” (reasons, paragraph 39), it rested on speculation on the part of the appellant. In his view, the behaviour of the auditor could be explained by a *bona fide* exercise of the powers granted under the Act (reasons, paragraphs 40–44).

[29] Lastly, the Federal Court Judge rejected the appellant’s argument that it was unfairly singled out by the Minister. According to him, the question was ““fairness to whom?”” (reasons, paragraph 47). If the Minister does not discover uncertain tax positions within the limitation period, Canadian taxpayers lose. In his view, it was only fair and just that these issues be identified in good time and resolved by the courts (reasons, paragraph 47).

[30] The Federal Court Judge went on to order BP Canada to produce the “working papers requested by the Minister of National Revenue in Query 2005-10.1, Query 2006-16, and Query 2007-6” pursuant to subsection 231.7(1) of the Act (order of the Federal Court).

POSITION OF THE PARTIES

- *The appellant*

[31] The appellant submits that subsection 231.1(1) of the Act is a “fact-finding tool” available to the Minister only for the purpose of establishing a relevant fact (BP Canada’s memorandum, paragraph 46). A “relevant fact” in turn is understood to mean a fact that will establish a taxpayer’s taxable income or tax liability (BP

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, paragraphe 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, paragraphe 35). Selon lui, si cet argument soulevait « une grave question justiciable non réglée : selon la prépondérance des probabilités » (motifs, paragraphe 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, paragraphes 40 à 44).

[29] En dernier lieu, le juge de la Cour fédérale a rejeté l’argument de l’appelante selon que le ministre s’en était injustement pris à elle. Pour reprendre les propos du juge, la question était la suivante : « “justice pour qui?” » (motifs, paragraphe 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 dégagees à temps et réglées par les tribunaux (motifs, paragraphe 47).

[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, paragraphe 46). Or, il faut entendre par « fait pertinent » celui qui permet d’établir le revenu imposable

Canada's memorandum, paragraph 46). While the word "fact" is nowhere to be found in subsection 231.1(1), the appellant maintains that the word "information", which is used in the subsection, has to be interpreted to mean a fact that is relevant to taxable income or tax liability. This interpretation is rooted in the wording of a companion provision, subsection 230(1), which requires taxpayers to keep books and records containing "information as will enable the taxes payable under this Act or the taxes or other amounts that should have deducted, withheld or collected to be determined" (BP Canada's memorandum, paragraph 55).

[32] Such an interpretation would strike the appropriate balance with, on the one side, the Minister's obligation to administer the Act, and on the other, the appellant's reasonable expectation of privacy over the Issues Lists (BP Canada's memorandum, paragraphs 59 and 65 citing *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, (1990), 68 D.L.R. (4th) 568).

[33] Since the Minister neither alleges nor establishes that the Issues Lists constitute relevant facts, but is rather seeking them to establish a roadmap for the audit, the appellant argues that the appeal should be allowed on this basis alone (BP Canada's memorandum, paragraph 47).

[34] In the alternative, the appellant maintains that the Federal Court Judge erred in not exercising his discretion against the Minister (BP Canada's memorandum, paragraph 73). If allowed to stand, the order would bestow upon the Minister an "unqualified right" to require taxpayers to disclose any issues identified in preparing their tax returns (BP Canada's memorandum, paragraph 75(a)). Such a right would be available even in the absence of a reasonable basis for considering that the information sought is relevant in determining whether the tax return under audit is correct (BP Canada's memorandum, paragraph 75(b)).

ou la dette fiscale d'un contribuable (mémoire de BP Canada, paragraphe 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, paragraphe 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, paragraphes 59 et 65, se référant à l'arrêt *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, paragraphe 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, paragraphe 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, paragraphe 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, paragraphe 75(b)).

[35] The appellant submits that giving paragraph 231.1(1)(a) a scope as wide as the Minister contends must be avoided. It notes that Parliament has declined to grant the Minister such wide powers (BP Canada’s memorandum, paragraph 76(a)); the efficacy of such auditing powers would be nil if companies were to assert solicitor-client privilege over TAWPs (BP Canada’s memorandum, paragraph 76(b)); and there is no harm in applying a restrictive interpretation to subsection 231.1(1) of the Act and requiring the Minister to prove that the Issues Lists are relevant facts (BP Canada’s memorandum, paragraph 76(c)).

[36] Additionally, the appellant warns the Court against relying on American jurisprudence, in particular *United States v. Textron Inc.*, 577 F.3d 21 (1st Cir. 2009) (*Textron*), pages 26–30. The appellant submits that in the U.S., access to TAWPs is governed by specific regulations. In Canada, legislation has not been enacted which would control access to TAWPs (BP Canada’s memorandum, paragraph 77).

[37] The appellant further asserts that it was unreasonable for the Minister to seek disclosure of the Issues Lists in contravention with published policy and for “an improper and unauthorized purpose” (BP Canada’s memorandum, paragraph 78). Short of exceptional circumstances, the Minister should not be allowed to obtain the Issues Lists and the Federal Court Judge should have exercised his discretion against the issuance of the order (BP Canada’s memorandum, paragraph 84).

- *The intervener*

[38] CPA Canada highlights the professional, ethical and practical concerns raised by routine and uncontrolled requests for TAWPs (intervener’s memorandum, paragraph 4). Professional accountants have a direct role in ensuring a degree of confidence in publicly-traded corporations’ financial statements through independent auditing. Because they act in the public interest, they are subject to professional and

[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, paragraphe 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, paragraphe 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, paragraphe 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 (1st Cir. 2009) (*Textron*), pages 26 à 30. 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, paragraphe 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, paragraphe 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, paragraphe 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, paragraphe 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

ethical obligations, such as an obligation of integrity, a duty of care, and a duty of objectivity (intervener's memorandum, paragraph 18). In keeping with those obligations, professional accountants have to review TAWPs prepared by the corporations which they audit (intervener's memorandum, paragraph 22) in addition to preparing their own TAWPs (intervener's memorandum, paragraph 23).

[39] CPA Canada thus fears that the order, if allowed to stand, will cause corporations to “hesitate to voluntarily and fully disclose their tax risks” (intervener's memorandum, paragraph 33). Moreover, routine access by the Minister to subjective opinions on tax risks may “discourage corporations from preparing such analysis in order to protect it from disclosure” (intervener's memorandum, paragraph 38).

[40] CPA Canada invites the Court to interpret subsection 231.1(1) of the Act in light of “the global context of rules of professional ethics and financial reporting” (intervener's memorandum, paragraph 44). This means that only objective information would be subject to production, such as the “disclosure of all transactions that could have a material impact on the corporation's tax liability, without identifying the degree of tax risk that any of those transactions may have” (intervener's memorandum, paragraph 53).

- *The Minister*

[41] The Minister supports the conclusion reached by the Federal Court Judge and relies essentially on the reasons that he gave. According to the Minister, the Issues Lists fall squarely within broad auditing powers.

[42] The Minister adds that the purpose behind the request for disclosure of the Issues Lists is a “tax compliance audit” that relates to the administration or enforcement of the Act within the meaning of subsection 231.1(1) (Minister's memorandum, paragraph 21). Disclosure of the appellant's uncertain tax positions “with which the Minister may disagree and which, in [BP Canada's]

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, paragraphe 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, paragraphe 22) en plus de préparer leurs propres DTIC (mémoire de l'intervenante, paragraphe 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, paragraphe 33). En outre, selon elle, l'accès courant par le ministre aux avis subjectifs sur les risques fiscaux pourrait [TRADUCTION] « décourager les sociétés de préparer de telles analyses afin d'éviter leur communication » (mémoire de l'intervenante, paragraphe 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, paragraphe 44). Ainsi, seule l'information objective serait visée par la production, comme la [TRADUCTION] « 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, paragraphe 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, paragraphe 21). Révéler les positions fiscales incertaines de

opinion, the Minister may challenge successfully” furthers efficiency: the Minister will be able to focus resources on problem areas (Minister’s memorandum, paragraphs 20 and 27, citing BP Canada’s memorandum, paragraph 18).

[43] The Minister maintains that the ability to properly administer the Act requires broad powers to obtain information and the empowerment to make use of all available risk assessment techniques (Minister’s memorandum, paragraphs 28–30).

[44] Furthermore, the Minister maintains that the Federal Court Judge made no palpable and overriding errors of fact. According to the Minister, the Federal Court Judge properly rejected any suggestion that the auditor acted dishonestly or for an improper purpose. Nor could it be said that the Federal Court Judge misunderstood the nature and purpose of TAWPs (Minister’s memorandum, paragraphs 32–37).

[45] While the Minister agrees that the Federal Court Judge retains discretion not to compel disclosure under subsection 231.7(1) of the Act, it remains the case that this Court should follow in the footsteps of the Federal Court Judge and American courts in rejecting the appellant’s position. First, it was open to the Federal Court Judge to find that neither bad faith, dishonesty, nor unfairness arose from the auditor’s conduct (Minister’s memorandum, paragraphs 45–47). As to U.S. jurisprudence, the Minister refers specifically to *Textron* and *United States v. Arthur Young & Co*, 465 U.S. 805 (1984) (*Arthur Young*) where arguments of the kind advanced by CPA Canada were rejected (Minister’s memorandum, paragraphs 48–50).

[46] The Minister disagrees with the appellant’s view that Parliament has not put its mind to this issue. The present wording of subsection 231.1(1) is as broad as can be. Parliament has given the Minister the necessary powers to compel TAWPs (Minister’s memorandum, paragraph 51).

l’appelante [TRADUCTION] « 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’efficience : le ministre sera en mesure de concentrer ses ressources sur les problèmes (mémoire du ministre, paragraphes 20 et 27, citant le mémoire de BP Canada, paragraphe 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, paragraphes 28 à 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, paragraphes 32 à 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, paragraphes 45 à 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, paragraphes 48 à 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, paragraphe 51).

ANALYSIS

- The documents in issue

[47] Before turning to the decision under appeal, it is useful to consider the information contained in TAWPs generally, and in BP Canada's Tax Reserve Papers specifically.

[48] The expression "tax accrual working papers" generally refers to papers created by or for independent auditors in order to assist in the process leading to the certification of financial statements in accordance with GAAP. In Canada, the obligation to issue financial statements that are certified by independent auditors is imposed under provincial securities legislation (appeal book, Vol. IV, page 440, paragraph 5). TAWPs can be created internally or by the independent auditors but in both cases, their purpose is to identify uncertain tax positions and provide for reserves which will allow the independent auditors to certify that the financial statements fairly and accurately reflect the financial situation of the corporation under audit.

[49] Given the reason for which they are prepared, TAWPs typically identify tax positions capable of being challenged successfully by the Minister, an opinion as to the likely outcome in the event that they are, and a reserve intended to neutralize the financial distortion which would result. To the extent that an uncertain tax position endures from one year to the next, the reserve associated with the position is re-evaluated each year.

[50] BP Canada's Tax Reserve Papers were prepared internally for use by the independent auditors in accordance with the applicable accounting standards. Although partially redacted, these papers identify the issues that are considered capable of being challenged successfully by the Minister under the heading "issue" or "income tax issue" (item No. 1); the underlying analyses leading to the selection of the issues identified as uncertain (item No. 2); the "tax at risk" being a quantification of the amounts by which BP Canada's liability for tax and related interest could increase if the Minister was to reassess these issues and prevail on appeal (item

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, page 440, paragraphe 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 n° 1); les analyses ayant fondé la détermination de ce qui constitue une position incertaine (élément n° 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

No. 3); and the reserve reflecting the total of these contingent liabilities for the year (item No. 4) (appeal book, Vol. IV, pages 440–441, paragraphs 5–7 and page 447, paragraphs 31–32).

[51] BP Canada’s Tax Reserve Papers insofar as they reflect the “tax at risk” amounts and the annual reserve—items No. 3 and No. 4—were provided to the Minister, but the uncertain tax positions and the underlying analyses—items No. 1 and No. 2—were redacted.

- *The scope of the order*

[52] There was uncertainty about whether the order under appeal only compels the production of BP Canada’s uncertain tax positions or whether the underlying analyses are also to be produced.

[53] On this point, the reasons given by the Federal Court Judge when read with the order that he gave cause confusion. The Federal Court Judge identifies the question before him as whether the Minister is entitled to compel BP Canada to disclose the “Issues Lists” (reasons, paragraph 8) and concludes that BP Canada must “disclose the Issues Lists” (reasons, paragraph 48). The analysis that takes place in between is conducted throughout by reference to the Issues Lists. However, the order that he gave makes no reference to the Issues Lists. Rather, it compels the production of “the working papers requested by the Minister” in the queries, which begs the question as to precisely what was requested by these queries (order of the Federal Court).

[54] Given this, the appellant expressed concerns that the order could be read as compelling the production of both the uncertain tax positions and the underlying analyses. According to the appellant, this result would be inadvertent as the Minister was only seeking access to its uncertain tax positions (BP Canada’s memorandum, paragraphs 85–87).

[55] The Minister took issue with that view up to the time of the hearing before us (Minister’s memorandum, paragraph 58). At the hearing, counsel conceded that

appel (élément n° 3); la provision correspond au total de ces dettes éventuelles pour l’année (élément n° 4) (dossier d’appel, vol. IV, pages 440 et 441, paragraphes 5 à 7 et page 447, paragraphes 31 et 32).

[51] La partie des DPDF de BP Canada qui consigne « l’impôt à risque » et la provision annuelle, à savoir les éléments n^{os} 3 et 4, ont été fournis au ministre, mais les positions fiscales incertaines et les analyses connexes, à savoir les éléments n^{os} 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, paragraphe 8) et conclut que BP Canada doit « communiquer les listes de questions » (motifs, paragraphe 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, paragraphes 85 à 87).

[55] Le ministre s’est opposé à cette thèse jusqu’à l’audience devant nous (mémoire du ministre, paragraphe 58). À l’audience, l’avocat a concédé que l’ordonnance

the order would go beyond the relief sought if it was read as compelling the production of the underlying analyses. As a result, the reasons which follow only address the compellability of those parts of BP Canada's Tax Reserve Papers which reflect its uncertain tax positions.

- *Standard of review*

[56] The construction that the Federal Court Judge gave to subsection 231.1(1) of the Act in granting the order under appeal gives rise to a question of law to be assessed on a standard of correctness whereas his application of this provision to the documents in issue gives rise to a mixed question of fact and law, with respect to which he is entitled to deference in the absence of an extricable question of law (*Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, at paragraphs 8 and 36).

- *The construction of subsection 231.1(1) of the Act*

[57] As in all such cases, the words of subsection 231.1(1) must be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the Act, the object of the Act and the intention of Parliament (*Rizzo & Rizzo Shoes Ltd. (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 27, (1998), 154 D.L.R. (4th) 193, at paragraph 21).

[58] I agree with the Federal Court Judge that subsection 231.1(1) could not have been drafted in broader terms. Based on the plain language of subsection 231.1(1), a document which "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 ... under [the] Act" is accessible under that provision.

[59] The introductory words of subsection 231.1(1) specify that in order to invoke this broad wording, the Minister must be acting for a purpose relating to the administration or enforcement of the Act. In the context of paragraph 231.1(1)(a), that purpose is verifying

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, paragraphes 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, at paragraphe 20).

[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.

compliance with the Act. In the present case, the Minister has made clear that the purpose is to seek access to BP Canada's uncertain tax positions. The Minister wants to use these positions as a roadmap in order to facilitate audits conducted under the Act. Based on a literal reading of the introductory words, this looks like an authorized purpose.

[60] Once it is shown that the Minister is acting for an authorized purpose, one of three demonstrations must be made in order to trigger the application of paragraph 231.1(1)(a). Either the document or the part thereof being sought: (1) is part of, or is in, the "books and records of the taxpayer"; (2) "relates or may relate to the information that is or should be in the books or records of the taxpayer"; or (3) "relates or may relate ... to any amount payable by the taxpayer under [the] Act."

[61] On a plain reading, the parts of BP Canada's Tax Reserve Papers which reflect its uncertain tax positions can be shown to meet the second and third tests. Although the uncertain tax positions were not recorded by reason of any obligation arising under the Act, it remains that they "[relate] or may relate" to information that is in the books or records of BP Canada, if only because they were quantified on the basis of information that can be found in those books or records. As well, the reference to "any document ... that relates or may relate" to information that can be found in the books or records kept under the Act necessarily comprises documents other than those that are required to be kept under the Act.

[62] As to the third test, the simple fact that access to BP Canada's uncertain tax positions may allow taxable amounts to be identified provides a connection with the amounts payable by BP Canada under the Act.

[63] The appellant proposes a different reading. It submits that subsection 231.1(1) must be read with subsection 230(1) which deals with the obligation to

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 qui 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 impossibles 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

keep books and records. When so read, the word “information” in paragraph 231.1(1)(a) necessarily means “facts”, and these can only be objective facts that are relevant in determining a taxpayer’s liability under the Act. Specifically, “subjective opinions as to which of its interpretative conclusions the Minister may dispute ... are not facts that are relevant in determining [BP Canada’s] taxable income or its tax liability” (BP Canada’s memorandum, paragraph 69(b)).

[64] There are problems with the reading proposed by the appellant. Paragraph 231.1(1)(a) provides access to facts as the appellant contends, but also to information. The word “information” as it appears in paragraph 231.1(1)(a) is unqualified. As was stated by this Court with respect to the use of the same word in section 231.2, “information” includes knowledge (*Tower*, at paragraph 20) and knowledge can be both objective and subjective. In any event, this debate seems futile as it is a fact, and an objective one at that, that BP Canada views the positions identified in its Tax Reserve Papers as uncertain.

[65] Beyond this, the appellant’s argument does not address the second test set out in paragraph 231.1(1)(a) which, as explained, permits access to the parts of BP Canada’s Tax Reserve Papers that reveal its uncertain tax positions because these documents relate to information that is or should be in its books and records (see paragraph 62, above). As to the third test, the key words are “relates or may relate to ... any amounts payable” not “relevant to the determination of any amounts payable” as the appellant would have it. As noted, this necessarily extends to documents reflecting information that can assist in identifying amounts payable under the Act.

[66] This language, read on its own, gives the Minister access to any documented information that can assist in carrying out auditing functions. BP Canada’s uncertain

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, paragraphe 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*, paragraphe 20), qui peuvent être objectifs ou subjectifs. Quoi qu’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 paragraphe 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.

tax positions can certainly be viewed as coming within this description. This, however, does not settle the debate.

[67] The issue in this case is not whether the information revealed by BP Canada's Tax Reserve Papers could be accessible under the Act. After all, everyone is agreed that it is, if required, in order to respond to a specific inquiry made in the context of an audit. The disclosure of the redacted version of BP Canada's Tax Reserve Papers in response to the query made about the accounting entries attests to this (see paragraphs 11 and 12, above). The real issue is whether subsection 231.1(1) allows general and unrestricted access to this information, if this is indeed what was sought and authorized in this case.

- *What was sought and authorized?*

[68] CPA Canada has intervened because of its belief that the decision under appeal does authorize general and unrestricted access to BP Canada's Tax Reserve Papers. The appellant shares that view insisting that the concerns advanced by the auditor in order to justify the need to access these papers were all addressed during the course of the audit.

[69] The Federal Court Judge did not discuss the circumstances which led the Minister to bring the application before him. These must be reviewed in order to understand what his decision stands for.

[70] The record reveals that the auditor began the 2005 audit by conducting a review of various issues identified by using conventional auditing techniques. A series of inquiries led to a request for the "original supporting working papers" for specified entries in a particular account under review. The source documents to be produced in response to this query were BP Canada's Tax Reserve Papers (see paragraph 9, above).

[71] BP Canada agreed to give the auditor a redacted version of its Tax Reserve Papers which showed the

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 paragraphes 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 » éayant 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 paragraphe 9).

[71] BP Canada a accepté de transmettre à la vérificatrice une copie caviardée de ses DPDF énonçant

“tax at risk” amounts associated with its uncertain tax positions. This satisfied the auditor’s initial concern. However, the “tax at risk” amounts were such that the issue “evolved into something bigger” (appeal book, Vol. III, page 300, lines 4–10). The auditor observed that the “tax at risk” amounts were “materially bigger” than those which were proposed to be added to BP Canada’s income for the year (appeal book, Vol. II, page 57, paragraph 28 and appeal book, Vol. III, page 283, lines 19–27). As a result, a decision was made to seek the disclosure of the uncertain tax positions which gave rise to the “tax at risk” amounts for 2005 (appeal book, Vol. III, page 282, lines 3–9 and page 283, lines 2–6). The redacted Tax Reserve Papers provided for 2006 and 2007 reflect “tax at risk” amounts that exceed those disclosed for 2005 (appeal book, Vol. V, pages 774, 779 and 786).

[72] I am not at liberty to identify the “tax at risk” amounts, because this information is protected by a publication ban issued by the Federal Court, which is binding on this Court (subsection 152(3) of the *Federal Courts Rules*, SOR/98-106). It suffices to say that the gap between these amounts and those proposed to be assessed is such that one can understand why the auditor, after coming upon this information, would have felt justified to insist on the production of BP Canada’s uncertain tax positions.

[73] However, as it turned out, this became a non-issue as BP Canada was able to demonstrate that the situation was the opposite of what it appeared to be, i.e., BP Canada’s “tax at risk” amounts were actually much smaller than the amounts underlying the auditor’s risk assessment (appeal book, Vol. V, page 748).

[74] The record further reveals that when apprised of this demonstration, the auditor commended BP Canada for making it available, but took the position that BP Canada’s Tax Reserve Papers had to be produced whether or not the “tax at risk” amounts were a cause for concern (appeal book, Vol. II, pages 167–176). Therefore, the auditor insisted on compliance in order

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, page 300, lignes 4 à 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, page 57, paragraphe 28 et dossier d’appel, vol. III, page 283, lignes 19 à 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, page 282, lignes 3 à 9 et page 283, lignes 2 à 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, pages 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*, DORS/98-106, paragraphe 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, page 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, pages 167 à 176). La vérificatrice a donc exigé que BP

to complete the 2005 audit. Similar requests were made for the 2006 and 2007 taxation years. The auditor made it clear that these requests were made in order to make the conduct of the audits for those years more cost efficient and confirmed that similar requests would be made for future years (appeal book, Vol. III, page 307, lines 10–14). As noted, requests have since been issued for 2008, 2009 and 2010.

[75] During the hearing, counsel for the Minister insisted that the auditor did not start out asking for production of the TAWPs. Rather, the auditor raised legitimate questions which led to the production of BP Canada's Tax Reserve Papers showing the "tax at risk" amounts. This in turn led to other questions which culminated with a formal request for the production of those parts of BP Canada's Tax Reserve Papers which identified its uncertain tax positions.

[76] That is a fair depiction of what transpired so far as it goes. However, as explained, the auditor continued to insist on compliance with the request after all these legitimate concerns had been addressed. Focusing on the last concern—i.e. the magnitude of the disparity between BP Canada's "tax at risk" amounts and those identified in the auditor's risk assessment—I agree that the auditor did not verify the analysis prepared by BP Canada in response, given the stated belief that BP Canada's uncertain tax positions had to be produced regardless of what this analysis showed. However, the fact that BP Canada's analysis effectively puts this concern to rest cannot be questioned as the analysis is part of the record (appeal book, Vol. V, page 748) and the Minister has not seen fit to challenge it nor the conclusion which BP Canada draws from it (appeal book, Vol. V, page 751).

[77] Counsel for the Minister further argued that the uncertain tax positions identified by BP Canada's Tax Reserve Papers should be viewed as aggressive positions which called for further inquiry because they were all "risked at 100%" (appeal book, Vol. IV, pages 671

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, page 307, lignes 10 à 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, page 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, page 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,

and 673). However, as explained during the hearing, there is no correlation between this percentage and the soundness of the position to which it relates. The optimization of the reserves simply reflects a conservative approach to financial reporting. This explains why the auditor did not see this as a concern.

[78] Therefore, we are left with a request for the production of BP Canada's Tax Reserve Papers with respect to which a compliance order was sought and obtained on the sole basis that these papers are compellable under the Act "without restriction" (reasons, paragraph 29; appeal book, Vol. III, page 349, lines 11–14).

[79] The Federal Court Judge's decision is the first one that authorizes the Minister to resort to the power under subsection 231.1(1) in order to obtain general access to TAWPs without advancing any particular justification for their production. Should it stand, BP Canada will be required to routinely turn over to the Minister its uncertain tax positions every year from this point on and the Minister will be authorized to place the same demand on all taxpayers who, by law, are required to maintain TAWPs. Indeed, the Minister would be hard-pressed not to do so, given the Federal Court Judge's conclusion that his decision applies equally to all taxpayers who maintain TAWPs (reasons, paragraph 46).

[80] In my view, subsection 231.1(1), properly interpreted, does not make papers such as these compellable "without restriction". When one examines the context and purpose of subsection 231.1(1), it is clear that Parliament intended that the broad power set out in subsection 231.1(1) be used with restraint when dealing with TAWPs. It follows that the decision of the Federal Court Judge must be set aside.

- *Self-assessment vs self-audit*

[81] An important part of the context surrounding subsection 231.1(1) is the notion of self-assessment which is at the root of the compliance system put in place under the Act. The system is one of self-assessment

vol. IV, pages 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 DPDP 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, paragraphe 29; dossier d'appel, vol. III, page 349, lignes 11 à 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, paragraphe 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

because the person who generates income is best positioned to identify, compute and report the amounts that are subject to tax under the Act.

[82] However, this obligation to “self-assess” does not require taxpayers to tax themselves on amounts which they believe not to be taxable. Faced with an issue that is reasonably open to debate—I emphasize this point insisting on the fact that the case law is replete with decisions which illustrate the coexistence of arguable issues on both sides of the debate—taxpayers are entitled to file their tax return on the basis most favourable to them. This explains why auditors in conducting audits must engage in extensive poke-and-check exercises, and are essentially left to their own initiative in verifying the amounts reported by the taxpayer. To be clear, although auditors are entitled to be provided with “all reasonable assistance” in performing their audits (paragraph 231.1(1)(d) of the Act), they cannot compel taxpayers to reveal their “soft spots”.

[83] While this is an unwritten rule without clearly defined boundaries, it certainly stands against any construction of the Act that would allow the Minister to compel a taxpayer to self-audit on an ongoing basis.

[84] The Federal Court Judge did not believe that his order imposed on BP Canada an ongoing obligation to self-audit. He explained that he did not order BP Canada to prepare documents listing its uncertain tax positions, but to turn over existing ones which reflect this information (reasons, paragraph 24).

[85] With respect, this is a distinction without a difference. BP Canada has no choice but to document its uncertain tax positions annually and the Federal Court Judge has confirmed the Minister’s access to these documents through legal compulsion every year from 2005 onwards. However one looks at the matter, the decision of the Federal Court Judge allows the Minister to compel BP Canada to self-audit.

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, alinéa 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, paragraphe 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.

- *The impact on financial reporting*

[86] Another part of the context surrounding subsection 231.1(1) is the existence of financial reporting obligations under provincial securities legislation. These impose on publicly-traded corporations and their subsidiaries a disclosure obligation to ensure that the financial statements they issue for public consumption are reliable and accurately reflect their financial situation. By enacting subsection 231.1(1), Parliament could not have intended to vest the Minister with a power so sweeping that it would undermine those obligations. The Federal Court Judge erred in finding that these concerns were not relevant to the matter before him (reasons, paragraph 29).

[87] In this respect, the intervener asserts that general and unrestricted access to TAWPs, if authorized, would be “in direct confrontation with the CPAs’ ability to perform financial statement audits because they may not have access to all the required information” (intervener’s memorandum, paragraph 49). Specifically, publicly-traded corporations would, as a direct consequence, tend to refrain from documenting issues for their external auditors and be less candid in disclosing their tax risks (intervener’s memorandum, paragraphs 33–38). Inducing less disclosure of tax risks to auditors is detrimental to Canadians, be they individuals, corporations or governments, as it necessarily results in less protection by reason of the decreased reliability of financial statements.

[88] The Minister takes issue with the intervener’s contention that the general and unrestricted access to TAWPs authorized by the Federal Court Judge will have a negative impact on financial reporting. The Minister invites us to consider the U.S. experience which shows that ongoing access to TAWPs by the IRS [Internal Revenue Service] has had no such effect.

[89] The Minister first refers to *Arthur Young* where the U.S. Supreme Court refused to recognize an accountant-client privilege with respect to TAWPs. In

- *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, paragraphe 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, paragraphe 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, paragraphes 33 à 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 [Internal Revenue Service] 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

deciding against the recognition of such a privilege, the U.S. Supreme Court observed that the integrity of the securities markets would not suffer, highlighting the fact that the obligation vested on independent auditors to serve the public interest assures that integrity will be preserved (*Arthur Young*, at pages 818–821). The Minister invites us to make the same observation in this case.

[90] However, the Minister fails to note that *Arthur Young* dealt with an audit which turned into a criminal investigation when a questionable payment came to light. That is the context in which a summons was issued against Arthur Young to compel the production of the TAWPs that were relevant to the payment under investigation.

[91] One can easily see why the U.S. Supreme Court did not believe that allowing the investigator to have access to the TAWPs, in the context of a criminal investigation into a specific payment, would have a damaging effect on the work of independent auditors generally.

[92] The Minister also relies on the majority decision of the U.S. Court of Appeals for the First Circuit in *Textron* where it was also held that providing access to TAWPs would not suppress the disclosure of information to external auditors.

[93] However, the Minister fails to note that this decision which was rendered in 2009 makes clear that the IRS does not “automatically” request the production of TAWPs. Indeed, it is explained that the IRS only seeks the production of TAWPs where the taxpayer can be shown to have engaged in designated transactions that have been recognized as abusive and that “[o]nly a limited number of transactions have been so designated” (*Textron*, at page 23, footnotes 1 and 2).

[94] Again, one can see why, having regard to this regulated scheme, the majority in *Textron* was satisfied that allowing access to Textron’s TAWPs would not impact negatively on financial reporting generally.

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*, aux pages 818 à 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^{er} 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 [TRADUCTION] « [s]eules quelques opérations ont été désignées comme telles » (*Textron*, à la page 23, 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] If anything, the U.S. experience which can be gleaned from these two cases confirms that general and unrestricted access to TAWPs would have a negative impact on financial reporting and impose on taxpayers an obligation which they do not have. The regulated approach referred to in *Textron* speaks to that in clear terms as there is no other explanation for the limits which this system imposes on the IRS' power to access TAWPs (I.R.C. [Internal Revenue Code] §§ 6011 and 6112; Treas. Reg. [Treasury Regulation] § 1.6011-4; Treas. Reg. § 1.6012-2).

[96] I accept the intervener's argument that legislation cannot be construed in a vacuum, and that the legal context, including the laws of the provinces, can inform the use to which subsection 231.1(1) can be put. The Supreme Court addressed the matter as follows in *Giffen (Re)*, [1998] 1 S.C.R. 91, (1998), 155 D.L.R. (4th) 332 in a bankruptcy context (paragraph 64):

Even though bankruptcy is clearly a federal matter, and even though it has been established that the federal Parliament alone can determine distribution priorities, the [Bankruptcy and Insolvency Act] is dependent on provincial property and civil rights legislation in order to inform the terms of the [Bankruptcy and Insolvency Act] and the rights of the parties involved in the bankruptcy. Section 72(1) of the [Bankruptcy and Insolvency Act] contemplates interaction with provincial legislation.

(To the same effect, see *Will-Kare Paving & Contracting Ltd. v. Canada*, 2000 SCC 36, [2000] 1 S.C.R. 915, at paragraph 31; *Markevich v. Canada*, 2003 SCC 9, [2003] 1 S.C.R. 94, at paragraph 14.)

[97] I recognize that we are not dealing here with a word in a federal statute which takes its meaning from provincial laws. Rather, we are dealing with a power created under federal legislation that was not intended to ride roughshod over provincial laws. The issue is one of harmonious interpretation: Parliament intended its laws to work with provincial laws, not against them.

[98] Although raising taxes pursuant to subsection 91(3) of the *Constitution Act, 1867*, 30 & 31 Vict.,

[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. [Internal Revenue Code] §§ 6011 et 6112; Treas. Reg. [Treasury Regulation] § 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, au paragraphe 31; *Markevich c. Canada*, 2003 CSC 9, [2003] 1 R.C.S. 94, au paragraphe 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 &

c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1 [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5], is a federal matter, in granting the Minister broad access to documents pursuant to subsection 231.1(1) of the Act, Parliament cannot have intended that this power be used to imperil the integrity of the financial reporting system put in place by the provinces.

[99] I therefore conclude that the Minister cannot invoke subsection 231.1(1) for the purpose of obtaining general and unrestricted access to those parts of BP Canada's Tax Reserve Papers which reveal its uncertain tax positions. In practical terms, this means that the Minister cannot enlist taxpayers who maintain TAWPs to perform the core aspect of audits conducted under the Act.

- *The exercise of discretion*

[100] Given this conclusion, I need not address the question whether the Federal Court Judge properly exercised his discretion in granting the relief claimed by the Minister. However, I believe it useful to address one aspect of this debate as it is intimately connected with the above discussion.

[101] Before the Federal Court Judge, the appellant took the position that even if subsection 231.1(1) of the Act authorizes the Minister to access BP Canada's uncertain tax positions, he should not have ordered this information to be produced because the Minister was seeking a relief that was contrary to published policy.

[102] The Federal Court Judge dismissed this argument based on his reading of the policy. In his view, the Minister, by bringing the application, was "adhering to, and implementing the policy that, without restriction, [TAWPs] are compellable under the *Act*" (reasons, paragraph 29).

[103] With respect, this turns the policy on its head. I agree with the appellant that the policy, as it presently

31 Vict., ch. 3 (R.-U.) (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1 [L.R.C. (1985), appendice 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 DPDP 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, paragraphe 29).

[103] Soit dit en tout respect, c'est méconnaître la politique. Je conviens avec l'appelante pour dire que la po-

stands, states that the power to access TAWPs, although available to the Minister, will not be used routinely. This is what the words say (see paragraph 21, above) and when regard is had to the tension which the policy was intended to address, they cannot be read otherwise (appeal book, Vol. IV, pages 469–470, 472–489 and 498–499).

[104] Therefore, the Federal Court Judge erred when he held that the unrestricted and ongoing access to BP Canada's Tax Reserve Papers was consistent with the Minister's policy (reasons, paragraph 29).

[105] For the reasons already expressed, my view is that the policy reflects the very constraint which the Act imposes on the Minister so that the Federal Court Judge had no choice but to adhere to it. If I am wrong in this regard, it remains that the Minister acted in defiance of published policy by seeking routine access to BP Canada's uncertain tax positions.

[106] Given the public interest imperative behind this policy, the Federal Court Judge ought not to have exercised his discretion in favour of granting this remedy.

DISPOSITION

[107] For these reasons, I would allow the appeal with costs, and giving the order which the Federal Court Judge should have given, I would dismiss the application brought by the Minister pursuant to subsection 231.7(1) of the Act, with costs.

STRATAS J.A.: I agree.

BOIVIN J.A.: I agree.

APPENDIX

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

Records and books

230 (1) Every person carrying on business and every person who is required, by or pursuant to this Act, to pay

litique 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 paragraphe 21), et vu la tension à laquelle elle devait remédier, son libellé ne saurait mener à une autre interprétation (dossier d'appel, vol. IV, pages 469 et 470, 472 à 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 DPDF de BP Canada était conforme à la politique du ministre (motifs, paragraphe 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 contradiction 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.

LE JUGE STRATAS, J.C.A. : Je suis d'accord.

LE JUGE BOIVIN, J.C.A. : Je suis d'accord.

ANNEXE

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

Livres de comptes et registres

230 (1) Quiconque exploite une entreprise et quiconque est obligé, par ou selon la présente loi, de payer ou de

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

...

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,

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.

...

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.

[...]

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 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.

[...]

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 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,

...

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

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 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.

[...]

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

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) 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, SOR/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.

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;

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, DORS/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.