

T-1554-01
2002 FCT 929

T-1554-01
2002 CFPI 929

Leslie Tower, Robert Tower and Bruce Kitsch
(*Applicants*)

Leslie Tower, Robert Tower et Bruce Kitsch
(*demandeurs*)

v.

c.

The Minister of National Revenue and BDO Dunwoody LLP (*Respondents*)

Le ministre du Revenu national et BDO Dunwoody, s.r.l. (*défendeurs*)

INDEXED AS: TOWER v. M.N.R. (T.D.)

RÉPERTORIÉ: TOWER c. M.R.N. (1^{RE} INST.)

Trial Division, Kelen J.—Vancouver, July 30; Ottawa, September 3, 2002.

Section de première instance, juge Kelen—Vancouver, 30 juillet; Ottawa, 3 septembre 2002.

Income Tax — Practice — MNR requiring applicants' accountants to provide all tax files, tax planning documents, all other files relating to applicants — Documents, information in possession of applicants' accountants not subject to privilege protecting them from disclosure — Requirements demanding responses to written interrogatories, requiring creation of new documents by accountants, outside legal scope of Income Tax Act, s. 231.2(1).

Impôt sur le revenu — Pratique — Le MRN a enjoint aux experts-comptables des demandeurs de lui communiquer tous les documents se rapportant aux demandeurs, et notamment les dossiers fiscaux et documents de planification — Les documents et renseignements qui se trouvent en la possession des experts-comptables des demandeurs ne sont pas protégés par le secret professionnel — Les demandes de production dans lesquelles le ministre exige des réponses aux questions posées dans le cadre de l'interrogatoire préalable écrit et la création de nouveaux documents par les comptables débordent le cadre légal de l'art. 231.2(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu.

Practice — Privilege — Minister of National Revenue requiring applicants' accountants to provide all tax files, tax planning documents, all other files relating to applicants — Documents, information in possession of applicants' accountants not protected by "class" or "case-by-case" privilege.

Pratique — Communications privilégiées — Le MRN a enjoint aux experts-comptables des demandeurs de lui communiquer tous les documents se rapportant aux demandeurs, et notamment les dossiers fiscaux et documents de planification — Les documents et renseignements qui se trouvent en la possession des experts-comptables des demandeurs ne sont pas protégés par un «privilege générique» ou par un «privilege fondé sur les circonstances de chaque cas».

In 1997, the applicants decided to emigrate from Canada and give up their Canadian residency. Upon the advice of their accountant, the applicants engaged in what the Minister characterized as “departure trade”: they each borrowed funds from a bank (between \$77 million and \$141 million), loaned the money back to the bank, paid the interest owing on the original loan in their last year of residency, and deducted the interest on their taxation year which off-set their income. They did not receive an interest payment from the bank on the loan-back until the following year when they were no longer residents and were not taxable there. In 2001, the Minister reassessed the applicants and disallowed the interest deductions for the 1997 and 1998 taxation years. Later, in July 2001, the Minister prepared requirements to provide

En 1997, les demandeurs ont décidé d'immigrer à l'étranger et de renoncer à la résidence canadienne. Sur le conseil de leur comptable, les demandeurs ont conclu ce que le ministre a qualifié de «pacte de départ», une opération par laquelle ils ont chacun emprunté de l'argent à une banque (entre 77 et 141 millions de dollars), ont reprêté l'argent à la banque, acquitté les intérêts accumulés sur le prêt initial au cours de leur dernière année de résidence et déduit les intérêts en compensation de leurs revenus au cours de l'année d'imposition. Ils n'ont reçu de paiement d'intérêts de la banque sur l'auto-prêt que l'année suivante, alors qu'ils n'étaient plus des résidents et qu'ils n'étaient plus imposables sur le prêt. En 2001, les demandeurs ont fait l'objet d'une nouvelle cotisation de la part du ministre, qui a refusé la

information pursuant to subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act*. The requirements were served on the applicants' accountants, BDO Dunwoody LLP, at their Kelowna, B.C. and Calgary offices, requiring them to provide all the tax files, tax planning documents and all other files relating to the applicants.

This was an application for judicial review of the two decisions of the Minister to issue requirements to provide information. The issues were whether the documents and information in the possession of the applicants' accountants were subject to a privilege protecting them from disclosure, and whether the requirements were within the legal scope of subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act*.

Held, the application should be allowed only in so far as the parts of the requirements which demand responses to written interrogatories, and which require the creation of new documents by BDO Dunwoody, are outside the legal scope of subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act* and should be set aside.

The applicants submitted that their communications with their accountants should be protected by either a "class privilege", by virtue of a relationship akin to that between a solicitor and client, or a "case-by-case privilege" where the party seeking the privilege meets the four-part test of *Wigmore's Evidence in Trials at Common Law*. However, it is well established that accountants and their clients do not have a class privilege with respect to income tax litigation. Privilege for lawyer-client communications is necessary for the proper administration of justice as it preserves the basic right of individuals to prosecute actions and to prepare defences. None of this applies to a client's communications with an accountant because the accountant does not represent the client with respect to the administration of justice.

Neither was there a case-by-case privilege. The relationship between a client and his tax accountant is not one which, in the opinion of the community, ought to be sedulously fostered. The records which a client provides his accountants are his income tax records, and must be produced upon demand so that the tax department can verify or question an individual's tax return. Clients understand that information

déduction des intérêts pour les années d'imposition 1997 et 1998. Plus tard, en juillet 2001, le ministre a préparé des demandes de production de renseignements conformément au paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Les demandes de production ont été signifiées aux comptables des demandeurs, la firme BDO Dunwoody, s.r.l., à leur bureau de Kelowna (C.-B.) et à ceux de Calgary. Le ministre réclamait tous les documents se rapportant aux demandeurs, et notamment les dossiers fiscaux et documents de planification.

Il s'agit d'une demande de contrôle judiciaire des deux décisions par lesquelles le ministre a envoyé des demandes de production de renseignements. Les questions en litige sont celles de savoir si les documents et les renseignements qui se trouvent en la possession des experts-comptables des demandeurs sont protégés par le secret professionnel et celle de savoir si les demandes de production entrent dans le cadre légal du paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Jugement: la demande est accueillie en partie, dans la mesure où les passages des demandes de production dans lesquels le ministre exige des réponses aux questions posées dans le cadre de l'interrogatoire préalable écrit ainsi que la création de nouveaux documents par le cabinet BDO Dunwoody débordent le cadre légal du paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et sont annulés.

Les demandeurs soutenaient que les communications qu'ils avaient échangées avec leurs comptables devaient être protégées par un «privilege générique» en raison de l'existence d'une relation qui s'apparente à celle qui existe entre l'avocat et son client, ou en raison de l'existence d'un «privilege fondé sur les circonstances de chaque cas» si celui qui revendique ce privilege satisfait au critère à quatre volets posé par Wigmore dans son ouvrage *Evidence in Trials at Common Law*. Il est cependant de jurisprudence constante que les experts-comptables et leurs clients ne bénéficient pas d'un privilege générique en ce qui concerne les litiges fiscaux. Il est nécessaire que les communications entre l'avocat et son client soient protégées par le privilege du secret professionnel pour assurer la bonne administration de la justice, étant donné que la reconnaissance de ce privilege a pour effet de protéger le droit fondamental des particuliers d'ester en justice. Mais aucune de ces considérations ne vaut dans le cas des communications échangées entre un comptable et son client parce que le comptable ne représente pas son client en justice.

Il ne s'agit pas non plus d'un privilege fondé sur les circonstances de chaque cas. Les rapports entre un client et son comptable fiscaliste ne sont pas de la nature de ceux qui, selon l'opinion de la collectivité, doivent être entretenus assidûment. Les dossiers qu'un client communique à son comptable sont des dossiers fiscaux et ils doivent être produits sur demande pour que le fisc puisse vérifier ou contester sa

must be produced to the tax department upon demand. Moreover, there is currently a crisis of confidence in the accounting of financial information with respect to many public companies, and public outrage over accounting misdeeds (eg. Enron, WorldCom Inc.)

With respect to the legal scope of the requirements, the applicants and the respondent BDO Dunwoody submitted that the requirements allowed “a fishing expedition” into the applicants’ affairs beyond the subject of the Minister’s “genuine and serious inquiry” with respect to the bank loans and the deduction of the interest costs of these loans in the applicants’ last two tax years prior to leaving Canada. Herein, the general tax liability of the applicants was the subject of an audit. This was a genuine and serious inquiry as required in *AGT Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1997] 2 F.C. 878 (C.A.) in such cases. Under the Act, the Minister is entitled to require the production of “information” for the purpose of studying “the process by which a suspected corporation or business has made and implemented its decision”. The applicants sought to restrict the requirements to only information relevant to the bank loans at the end of the 1997 tax year. The Minister’s right to require the production of information cannot be so restricted. The loans triggered a concern with verifying the general tax liability of the applicants. The tax liability of the applicants was the subject of a genuine and serious audit and the requirements thereby met the test of relevancy and reasonableness. When the applicants decided to emigrate from Canada and undertake sophisticated multi-million dollar loans to obtain income tax deductions to off-set capital gains on leaving Canada, it was reasonable to expect that the Minister may audit the applicants not only with respect to the loan transactions, but also with respect to their total income tax liability.

The broad powers of subsection 231.2(1) require the production of documents and information in existence. However, subsection 231.2(1) is not framed so broadly that accountants can be required to respond to written interrogatories. Accordingly, the parts of the requirements which required the creation of responses to questions were outside the legal scope of subsection 231.2(1) of the Act, and should be set aside.

déclaration de revenus. Les clients comprennent que des renseignements doivent être communiqués sur demande aux autorités fiscales. Qui plus est, la collectivité passe présentement par une crise de confiance en ce qui concerne la comptabilisation des renseignements financiers de nombreuses compagnies publiques et le public s’indigne au sujet des irrégularités comptables (notamment celles imputées à Enron et à WorldCom Inc.).

En ce qui concerne la portée juridique des demandes de production, les demandeurs et la défenderesse BDO Dunwoody affirment qu’elles permettent d’explorer «à l’aveuglette» les affaires des demandeurs, débordant ainsi le cadre strict de «l’enquête véritable et sérieuse» du ministre sur les prêts consentis par la banque et la déduction des frais d’intérêts sur ces prêts au cours des deux années d’imposition que les demandeurs ont passé au Canada avant de partir pour l’étranger. En l’espèce, l’assujettissement général des demandeurs à l’impôt fait l’objet d’une vérification. Et il y a une enquête véritable et sérieuse au sens de l’arrêt *AGT Ltd. c. Canada (Procureur général)*, [1997] 2 C.F. 878 (C.A.). Aux termes de la Loi, le ministre a le droit d’exiger la production de «renseignements» pour étudier «les moyens que la société ou l’entreprise soupçonnée a utilisés pour prendre sa décision ou pour la mettre en application». Les demandeurs cherchent à restreindre les demandes de production aux seuls renseignements pertinents aux prêts consentis par la banque aux demandeurs à la fin de l’exercice 1997. Le droit du ministre d’exiger la production de renseignements ne saurait être restreint de la sorte. Ces prêts ont éveillé les soupçons du ministre et l’ont amené à vérifier la dette fiscale générale des demandeurs. La dette fiscale des demandeurs fait l’objet d’une vérification véritable et sérieuse et les demandes de production satisfont donc au critère de la pertinence et du caractère raisonnable. Compte tenu du fait que les demandeurs ont décidé d’immigrer à l’étranger et de contracter des prêts complexes de plusieurs millions de dollars pour obtenir des déductions de l’impôt sur le revenu afin de diminuer le montant des gains en capital à leur départ du Canada, il était raisonnable de s’attendre à ce que le ministre les soumettent à une vérification non seulement en ce qui concerne les opérations de prêt, mais aussi en ce qui concerne leur dette fiscale totale.

Les vastes pouvoirs que le paragraphe 231.2(1) confère au ministre lui permettent d’exiger la production de documents et de renseignements qui existent déjà. Toutefois, ce paragraphe n’est pas libellé de façon assez large pour permettre au ministre d’exiger des comptables qu’ils répondent à un interrogatoire préalable écrit. En conséquence, les passages des demandes de production dans lesquelles le ministre exige que BDO Dunwoody réponde à des renseignements qui n’existent pas débordent le cadre juridique du paragraphe 231.2(1) de la Loi et ils doivent être annulés.

If any of the documents or information to be produced under the requirements refer to a client of BDO Dunwoody unrelated to the applicants, BDO Dunwoody has the right to expunge that person's name before the document or information is submitted.

Si l'un quelconque des documents ou des renseignements à produire en réponse aux demandes de production mentionne un client de BDO Dunwoody qui n'a aucun lien avec les demandeurs, BDO Dunwoody a le droit de corriger les documents en question pour biffer le nom de cette personne avant de produire le document ou les renseignements en question.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Federal Court Act, R.S.C., 1985, c. F-7, s. 18.1 (as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 231.2(1) (as am. by S.C. 2000, c. 30, s. 176).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

R. v. Gruenke, [1991] 3 S.C.R. 263; [1991] 6 W.W.R. 673; (1991), 67 C.C.C. (3d) 289; 8 C.R. (4th) 368; 7 C.R.R. (2d) 108; 75 Man. R. (2d) 112; 130 N.R. 161; 6 W.A.C. 112; *Baron v. Canada*, [1991] 1 F.C. 688; [1991] 1 C.T.C. 125; (1991), 91 DTC 5055; 122 N.R. 47 (C.A.), affd as to class privilege [1993] 1 S.C.R. 416; (1993), 99 D.L.R. (4th) 350; 78 C.C.C. (3d) 510; 18 C.R. (4th) 374; 13 C.R.R. (2d) 65; [1993] 1 C.T.C. 111; 93 DTC 5018; 146 N.R. 270; *Vancouver Trade Mart Inc. (Trustee of) v. Canada (Attorney General)* (1997), 50 C.B.R. (3d) 139; 48 C.R.R. (2d) 291; [1998] 1 C.T.C. 79; 97 DTC 5520; 138 F.T.R. 161 (F.C.T.D.); *Descôteaux et al. v. Mierzwinski*, [1982] 1 S.C.R. 860; (1982), 141 D.L.R. (3d) 590; 70 C.C.C. (2d) 385; 28 C.R. (3d) 289; 1 C.R.R. 318; 44 N.R. 462; *James Richardson & Sons, Ltd. v. Minister of National Revenue et al.*, [1984] 1 S.C.R. 614; (1984), 9 D.L.R. (4th) 1; [1984] 4 W.W.R. 577; 7 Admin. L.R. 302; [1984] CTC 345; (1984), 84 DTC 6325; 54 N.R. 241; *AGT Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1997] 2 F.C. 878; [1997] 2 C.T.C. 275; (1997), 97 DTC 5189; 211 N.R. 220 (C.A.); *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627; (1990), 68 D.L.R. (4th) 568; 55 C.C.C. (3d) 530; [1990] 2 C.T.C. 103; 76 C.R. (3d) 283; 47 C.R.R. 151; 90 DTC 6243; 106 N.R. 385; 39 O.A.C. 385; *Bisaillon et al. v. The Queen et al.* (1999), 99 DTC 5695; 264 N.R. 21 (F.C.A.); *Seaspan International Ltd. v. Canada*, 2002 FCT 675; [2002] F.C.J. No. 91 (T.D.) (QL).

CONSIDERED:

R. v. McClure, [2001] 1 S.C.R. 445; (2001), 195 D.L.R. (4th) 513; 151 C.C.C. (3d) 321; 40 C.R. (5th) 1; 266 N.R. 275; 142 O.A.C. 201.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 231.2(1) (mod. par L.C. 2000, ch. 30, art. 176).
Loi sur la Cour fédérale, L.R.C. (1985), ch. F-7, art. 18.1 (édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

R. c. Gruenke, [1991] 3 R.C.S. 263; [1991] 6 W.W.R. 673; (1991), 67 C.C.C. (3d) 289; 8 C.R. (4th) 368; 7 C.R.R. (2d) 108; 75 Man. R. (2d) 112; 130 N.R. 161; 6 W.A.C. 112; *Baron c. Canada*, [1991] 1 C.F. 688; [1991] 1 C.T.C. 125; (1991), 91 DTC 5055; 122 N.R. 47 (C.A.), conf. sur la question du privilège générique [1993] 1 R.C.S. 416; (1993), 99 D.L.R. (4th) 350; 78 C.C.C. (3d) 510; 18 C.R. (4th) 374; 13 C.R.R. (2d) 65; [1993] 1 C.T.C. 111; 93 DTC 5018; 146 N.R. 270; *Vancouver Trade Mart Inc. (syndic) c. Canada (Procureur général)* (1997), 50 C.B.R. (3d) 139; 48 C.R.R. (2d) 291; [1998] 1 C.T.C. 79; 97 DTC 5520; 138 F.T.R. 161 (C.F.1^{re} inst.); *Descôteaux et autre c. Mierzwinski*, [1982] 1 R.C.S. 860; (1982), 141 D.L.R. (3d) 590; 70 C.C.C. (2d) 385; 28 C.R. (3d) 289; 1 C.R.R. 318; 44 N.R. 462; *James Richardson & Sons, Ltd. c. Ministre du Revenu national et autres*, [1984] 1 R.C.S. 614; (1984), 9 D.L.R. (4th) 1; [1984] 4 W.W.R. 577; 7 Admin. L.R. 302; [1984] CTC 345; (1984), 84 DTC 6325; 54 N.R. 241; *AGT Ltd. c. Canada (Procureur général)*, [1997] 2 C.F. 878; [1997] 2 C.T.C. 275; (1997), 97 DTC 5189; 211 N.R. 220 (C.A.); *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; (1990), 68 D.L.R. (4th) 568; 55 C.C.C. (3d) 530; [1990] 2 C.T.C. 103; 76 C.R. (3d) 283; 47 C.R.R. 151; 90 DTC 6243; 106 N.R. 385; 39 O.A.C. 385; *Bisaillon et al. c. La Reine et al.* (1999), 99 DTC 5695; 264 N.R. 21 (C.A.F.); *Seaspan International Ltd. c. Canada*, 2002 CFPI 675; [2002] A.C.F. n° 91 (1^{re} inst.) (QL).

DÉCISION EXAMINÉE:

R. c. McClure, [2001] 1 R.C.S. 445; (2001), 195 D.L.R. (4th) 513; 151 C.C.C. (3d) 321; 40 C.R. (5th) 1; 266 N.R. 275; 142 O.A.C. 201.

AUTHORS CITED

Wigmore, John Henry. *Evidence in Trials at Common Law*, McNaughton Revision, vol. 8. Boston: Little, Brown & Co., 1961.

APPLICATION for judicial review of the MNR's decisions to issue two requirements to provide information requiring the applicants' accountants, BDO Dunwoody LLP, to provide all the tax files, tax planning documents and all other files relating to the applicants. Application allowed only in so far as the parts of the requirements which demand responses to written interrogatories, and which require the creation of new documents by BDO Dunwoody, are outside the legal scope of subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act* and are set aside.

APPEARANCES:

Joel A. Nitikman for applicants.
Robert Carvalho and *Ron D. F. Wilhelm* for respondent Minister of National Revenue.
Joanne E. Swystun for respondent BDO Dunwoody LLP.

SOLICITORS OF RECORD:

Fraser Milner Casgrain LLP, Vancouver, for applicants.
Deputy Attorney General of Canada for respondent Minister of National Revenue.
Stikeman Elliott, Toronto, for respondent BDO Dunwoody LLP.

The following are the reasons for order rendered in English by

[1] KELEN J.: This is an application under section 18.1 [as enacted by S.C. 1990, c. 8, s. 5] of the *Federal Court Act*, R.S.C., 1985, c. F-7, for judicial review of two decisions of the Minister of National Revenue to issue two "requirements to provide information", dated July 11, 2001 and July 18, 2001 respectively, requiring the applicants' accountants BDO Dunwoody LLP to provide all the tax files, tax planning documents and all other files relating to the applicants.

DOCTRINE

Wigmore, John Henry. *Evidence in Trials at Common Law*, McNaughton Revision, vol. 8. Boston: Little, Brown & Co., 1961.

DEMANDE de contrôle judiciaire de décisions du MRN d'envoyer aux experts-comptables des demandeurs, la firme BDO Dunwoody, une demande de production de tous les dossiers fiscaux et documents de planification se rapportant aux demandeurs. La demande est accueillie en partie, dans la mesure où les passages des demandes de production dans lesquels le ministre exige des réponses aux questions posées dans le cadre de l'interrogatoire préalable écrit et la création de nouveaux documents par le cabinet BDO Dunwoody débordent le cadre légal du paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et sont annulés.

ONT COMPARU:

Joel A. Nitikman pour les demandeurs.
Robert Carvalho et *Ron D. F. Wilhelm* pour le défendeur, le ministre du Revenu national.
Joanne E. Swystun pour la défenderesse, BDO Dunwoody, s.r.l.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Fraser Milner Casgrain, s.r.l., Vancouver, pour les demandeurs.
Le sous-procureur général du Canada pour le défendeur, le ministre du Revenu national.
Stikeman Elliott, Toronto, pour la défenderesse BDO Dunwoody, s.r.l.

Ce qui suit est la version française des motifs de l'ordonnance rendus par

[1] LE JUGE KELEN: La Cour statue sur une demande présentée en vertu de l'article 18.1 [édicte par L.C. 1990, ch. 8, art. 5] de la *Loi sur la Cour fédérale*, L.R.C. (1985), ch. F-7, en vue d'obtenir le contrôle judiciaire de deux décisions datées respectivement du 11 juillet 2001 et du 18 juillet 2001 par lesquelles le ministre du Revenu national a envoyé deux «demandes de production de renseignements» exigeant que le cabinet d'experts-comptables des demandeurs BDO Dunwoody, s.r.l., lui communique tous les dossiers

[2] The issues in this application are (a) whether the documents and information in the possession of the applicants' accountants (the respondent BDO Dunwoody LLP) are subject to a privilege protecting them from disclosure, and (b) whether the requirements are within the legal scope of subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp), c. 1 (as am. by S.C. 2000, c. 30, s. 176)] (the Act).

[3] The applicants decided to emigrate from Canada and cease being Canadian residents for income tax purposes. They seek an order from this Court that they are not obligated to provide the Minister of National Revenue with the information set out in the requirements. The respondent BDO Dunwoody supports the applicants.

FACTS

[4] In 1997, the applicants formed the intention to emigrate from Canada and give up their Canadian residency. They communicated this intention to their accountants, BDO Dunwoody in Kelowna, and were referred to Mr. Jas Butalia, an international tax advisor at the Calgary office of BDO Dunwoody.

[5] With Mr. Butalia's advice, the applicants entered into certain investment arrangements with the CIBC bank, which resulted in each applicant filing their 1997 and 1998 tax returns and deducting interest payable to CIBC as a result of each having borrowed between \$77 million and \$141 million from the bank. The respondent Minister characterizes this transaction as a "departure trade"—a transaction whereby a person:

- borrows funds from a bank;
- loans the funds back to the bank (a loan-back);
- pays the interest owing on the original loan in their last year of residency;

fiscaux, documents de planification fiscale et autres dossiers se rapportant aux demandeurs.

[2] Les questions en litige dans la présente demande sont les suivantes: a) les documents et les renseignements qui se trouvent en la possession des experts-comptables des demandeurs (la défenderesse BDO Dunwoody, s.r.l.) sont-ils protégés par le secret professionnel? b) les demandes de production entrent-elles dans le cadre légal du paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (mod. par L.C. 2000, ch. 30, art. 176)] (la Loi)?

[3] Les demandeurs ont décidé de quitter le Canada pour émigrer à l'étranger et de cesser d'être considérés comme des résidents canadiens sur le plan fiscal. Ils demandent à la Cour de rendre une ordonnance les dispensant de produire au ministre du Revenu national les renseignements réclamés dans les demandes de production. La défenderesse BDO Dunwoody appuie les demandeurs.

LES FAITS

[4] En 1997, l'idée d'émigrer à l'étranger et de renoncer à la résidence canadienne a germé dans l'esprit des demandeurs. Ils ont fait part de leur projet à leurs experts-comptables, la firme BDO Dunwoody de Kelowna, qui leur a suggéré de consulter M. Jas Butalia, un fiscaliste international du bureau de Calgary de la firme BDO Dunwoody.

[5] Sur le conseil de M. Butalia, les demandeurs ont conclu certains accords de placements avec la banque CIBC, à la suite de quoi chacun d'entre eux a produit sa déclaration de revenus pour 1997 et 1998 et déduit les intérêts payables à la CIBC à la suite d'emprunts variant de 77 millions de dollars à 141 millions de dollars que chacun avait contractés auprès de cette banque. Le ministre défendeur qualifie cette opération de «pacte de départ», une opération par laquelle une personne:

- emprunte de l'argent à une banque;
- reprête l'argent à la banque (l'auto-prêt);
- acquitte les intérêts accumulés sur le prêt initial au cours de la dernière année de résidence;

- receives an interest deduction on their taxation year which off-sets their income;
- does not receive an interest payment from the bank on the loan-back until the following year when the person is no longer a resident and not taxable on it.
- reçoit une déduction d'intérêts qui compense ses revenus pour l'année d'imposition;
- ne reçoit pas de paiement d'intérêts de la banque sur l'auto-prêt avant l'année suivante, alors qu'elle n'est plus un résident et qu'elle n'est plus imposable sur le prêt.

[6] By letters dated May 12, 2000, the Minister requested from the applicants information regarding the 1997 and 1998 tax deductions. By letters dated September 20, 2000, BDO Dunwoody responded on behalf of the applicants. Certain information requested in the May 12th letters was not supplied by BDO Dunwoody.

[6] Par lettres datées du 12 mai 2000, le ministre a réclamé aux demandeurs des renseignements concernant l'impôt déduit pour 1997 et 1998. Par lettres datées du 20 septembre 2000, BDO Dunwoody a répondu au ministre pour le compte des demandeurs. BDO Dunwoody n'a pas fourni tous les renseignements demandés dans les lettres du 12 mai.

[7] By letters dated May 11, 2001, the Minister set out his position as to why the applicants should not be allowed the deductions taken for the CIBC loans in the 1997 taxation year. Subsequently, the applicants were reassessed by the Minister and the interest deductions disallowed for the 1997 and 1998 taxation years.

[7] Par lettres datées du 11 mai 2001, le ministre a exposé les raisons pour lesquelles il estimait que les demandeurs n'avaient pas droit aux déductions réclamées au titre des prêts consentis par la CIBC au cours de l'année d'imposition 1997. Par la suite, les demandeurs ont fait l'objet d'une nouvelle cotisation de la part du ministre, qui a refusé la déduction des intérêts pour les années d'imposition 1997 et 1998.

[8] On July 11, 2001, the Minister prepared a "requirement to provide information" pursuant to subsection 231.2(1) of the Act. The requirement was served on BDO Dunwoody's Kelowna B.C. office. The three-page requirement requests a broad range of documents, including:

[8] Le 11 juillet 2001, le ministre a préparé une «demande de production de renseignements» conformément au paragraphe 231.2(1) de la Loi. La demande de production a été signifiée au bureau de Kelowna (C.-B.) de la firme BDO Dunwoody. Dans cette demande de trois pages, le ministre réclame un large éventail de documents, dont les suivants:

...all documents in your possession for the period January 1, 1997 to July 10, 2001, relating to [the applicants], and any corporation the shares of which were owned by any of them, directly or indirectly at any time . . ., including but not limited to:

[TRADUCTION] [. . .] tous les documents se trouvant en votre possession pour la période du 1^{er} janvier 1997 au 10 juillet 2001 qui se rapportent aux [demandeurs] et aux sociétés dans lesquelles ils avaient des actions, directement ou indirectement à quelque moment que ce soit et notamment:

- 1) All Working Paper files. . .
All tax files and planning documents relating to, but not limited to, the taxpayers listed above.

- 1) Tous les dossiers de documents de travail [. . .]
Tous les dossiers fiscaux et documents de planification se rapportant notamment aux contribuables susmentionnés;

All correspondence files including:

Tous les dossiers de correspondance, et notamment:

- i) all correspondence in any form, including electronic, to or from any of the taxpayers above,

- i) toute la correspondance sous quelque forme que ce soit, y compris sous forme électronique, provenant des contribuables susmentionnés ou leur étant destinée;

...

[. . .]

- 7) The reasons each individual sought financing through BDO as opposed to a lending institution.
- 8) The reason financing was required by each individual. . . .

- 7) Les raisons pour lesquelles chaque individu s'est adressé à BDO pour obtenir du financement au lieu de faire affaire avec un établissement de prêt [. . .]
- 8) La raison pour laquelle chaque individu a demandé du financement [. . .]

[9] On July 18, 2001, a second requirement was prepared and subsequently served on BDO Dunwoody's Calgary office. This document is similar to the first requirement.

[9] Le 18 juillet 2001, une seconde demande de production a été préparée puis signifiée au bureau de Calgary de BDO Dunwoody. Ce document est semblable à la première demande de production.

[10] The requirements called for BDO Dunwoody to provide documents and information to the Minister, pertaining to the applicants' CIBC interest deductions and other business and tax matters related to the 1997 and subsequent taxation years. Both requirements' due dates have been extended indefinitely pending the outcome of this matter.

[10] Dans ses demandes de production, le ministre exigeait de BDO Dunwoody qu'elle lui communique des documents et des renseignements se rapportant aux déductions des intérêts sur les prêts consentis par la CIBC aux demandeurs, ainsi qu'à d'autres questions commerciales et fiscales relatives à l'année d'imposition 1997 et aux années d'imposition subséquentes. La date limite fixée dans les deux demandes de production a été reportée indéfiniment en attendant l'issue de la présente affaire.

[11] On August 7, 2001, the applicants filed notices of objection to the 1997 reassessment. The Minister assigned the objections to the Appeals Branch. Submissions have been made by counsel for the applicants. It is expected that the Tax Court of Canada will eventually be seized with the reassessments of the applicants. In the meantime, the Minister has issued the requirements to provide information.

[11] Le 7 août 2001, les demandeurs ont déposé des avis d'opposition à la nouvelle cotisation de 1997. Le ministre a déferé les oppositions à la Direction des appels. L'avocat des demandeurs a formulé des observations. On s'attend à ce que la Cour canadienne de l'impôt soit éventuellement appelée à se prononcer sur les nouvelles cotisations des demandeurs. En attendant, le ministre a envoyé les demandes de production de renseignements.

RELEVANT LEGISLATION

[12] The relevant section of the *Income Tax Act* are as follows:

231.2 (1) Notwithstanding any other provision of this Act, the Minister may, subject to subsection (2), for any purpose related to the administration or enforcement of this Act, including the collection of any amount payable under this Act by any person, by notice served personally or by registered or certified mail, require that any person provide, within such reasonable time as is stipulated in the notice,

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

(b) any document.

DISPOSITIONS LÉGISLATIVES PERTINENTES

[12] Voici les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

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

ANALYSIS WITH RESPECT TO PRIVILEGE

[13] The applicants submit that their communications with their accountants should be protected by either a “class privilege”, by virtue of the relationship akin to that between a solicitor and client, or by virtue of a “case-by-case privilege” if the party seeking the privilege meets the four-part test of Wigmore (*Evidence in Trials at Common Law*, Vol. 8, McNaughton Revision, paragraph 2285). The respondent BDO Dunwoody takes no position on whether a privilege applies.

[14] Privilege was discussed by Lamer C.J. in *R. v. Gruenke*, [1991] 3 S.C.R. 263, at page 286. Part of this discussion is useful to clarify the issue here:

Before delving into an analysis of the issues raised by this appeal, I think it is important to clarify the terminology being used in this case. The parties have tended to distinguish between two categories: a “blanket”, *prima facie*, common law, or “class” privilege on the one hand, and a “case-by-case” privilege on the other. The first four terms are used to refer to a privilege which was recognized at common law and one for which there is a *prima facie* presumption of inadmissibility (once it has been established that the relationship fits within the class) unless the party urging admission can show why the communications should not be privileged (i.e., why they should be admitted into evidence as an exception to the general rule). Such communications are excluded not because the evidence is not relevant, but rather because, there are overriding policy reasons to exclude this relevant evidence. Solicitor-client communications appear to fall within this first category (see: *Geffen v. Goodman Estate*, [1991] 2 S.C.R. 353 and *Solosky v. The Queen*, [1980] 1 S.C.R. 821). The term “case-by-case” privilege is used to refer to communications for which there is a *prima facie* assumption that they are not privileged (i.e., are admissible). The case-by-case analysis has generally involved an application of the “Wigmore test” (see above), which is a set of criteria for determining whether communications should be privileged (and therefore not admitted) in particular cases. In other words, the case-by-case analysis requires that the policy reasons for excluding otherwise relevant evidence be weighed in each particular case.

ANALYSE DE LA QUESTION DU SECRET PROFESSIONNEL

[13] Les demandeurs soutiennent que les communications qu'ils ont échangées avec leurs comptables devraient être protégées par un «privilege générique» en raison de l'existence d'une relation qui s'apparente à celle qui existe entre l'avocat et son client, ou en raison de l'existence d'un «privilege fondé sur les circonstances de chaque cas» si celui qui revendique ce privilege satisfait au critère à quatre volets posé par Wigmore (*Evidence in Trials at Common Law*, vol. 8, McNaughton Revision, paragraphe 2285). La défenderesse BDO Dunwoody n'adopte aucun point de vue sur la question de l'application d'un privilege.

[14] Le juge en chef Lamer a discuté du privilege du secret professionnel dans l'arrêt *R. c. Gruenke*, [1991] 3 R.C.S. 263, à la page 286. Il est utile de reproduire une partie de son analyse pour clarifier la question en litige:

Avant de plonger dans une analyse des questions soulevées dans le présent pourvoi, j'estime qu'il est important de clarifier la terminologie utilisée en l'espèce. Les parties ont eu tendance à établir une distinction entre deux catégories: un privilege *prima facie* «général» de common law ou un privilege «générique», d'une part, et un privilege «fondé sur les circonstances de chaque cas», d'autre part. Les premiers termes sont utilisés pour désigner un privilege qui a été reconnu en common law et pour lequel il existe une présomption à première vue d'inadmissibilité (lorsqu'il a été établi que les rapports s'inscrivent dans la catégorie) à moins que la partie qui demande l'admission ne puisse démontrer pour quelles raisons les communications ne devraient pas être privilégiées (c.-à-d., pour quelles raisons elles devraient être admises en preuve à titre d'exception à la règle générale). De telles communications sont exclues non pas parce que l'élément de preuve n'est pas pertinent, mais plutôt parce qu'il existe des raisons de principe prépondérantes d'exclure cet élément de preuve pertinent. Les communications entre un avocat et son client paraissent s'inscrire dans le cadre de cette première catégorie (voir: *Geffen c. Succession Goodman*, [1991] 2 R.C.S. 353 et *Solosky c. La Reine*, [1980] 1 R.C.S. 821). L'expression privilege «fondé sur les circonstances de chaque cas» est utilisée pour viser des communications à l'égard desquelles il y a une présomption à première vue qu'elles ne sont pas privilégiées (c.-à-d. qu'elles sont admissibles). L'analyse de chaque cas a généralement comporté une application du «critère de

Proposed Accountant-Client Class Privilege

[15] There is a high threshold for finding a class privilege. Solicitor-client privilege, the standard to which the applicant seeks to draw an analogy, is enshrined in the common law and is a fundamental and necessary aspect of the dealings between lawyers and their clients.

[16] BDO Dunwoody has a “client confidentiality policy”, which reads, in part:

Client Confidentiality

...

All information concerning the affairs of any client of the Firm must be held under strict confidence and will not be released or disclosed to any other party outside the office unless required by law or other specific written request by the client, and in all cases, it can be released only by a Partner.

[17] It is well established that accountants and their clients do not have a class privilege with respect to income tax litigation. The Federal Court of Appeal in *Baron v. Canada*, [1991] 1 F.C. 688, at pages 710-711, varied at [1993] 1 S.C.R. 416 (but not on this point) stated:

As far as the claim for accountant/client privilege is concerned, a claim based on a number of provisions of Quebec law, the Trial Judge said [at pages 292-293]:

Even if I accept that the law of Quebec provides for an accountant-client privilege in the context of litigation, I am not persuaded that such a rule has been adopted with respect to federal income tax litigation. If such a rule were intended to apply one would expect to find it expressly so provided in either the *Canada Evidence Act* [R.S.C., 1985, c. C-5] or the *Income Tax Act*.

Wigmore» (voir précédemment), qui constitue un ensemble des critères pour déterminer si des communications devraient être privilégiées (et, par conséquent, ne pas être admises) dans des cas particuliers. En d’autres termes, l’analyse de chaque cas exige que les raisons de principe d’exclure des éléments de preuve par ailleurs pertinents soient évaluées dans chaque cas particulier.

Privilège générique proposé dans le cas des comptables

[15] Le critère auquel il faut satisfaire pour pouvoir conclure à l’existence d’un privilège générique est rigoureux. Le privilège du secret professionnel de l’avocat, avec lequel le demandeur cherche à établir une analogie, est consacré en common law et constitue un aspect fondamental et nécessaire des rapports entre tout avocat et son client.

[16] BDO Dunwoody a une «politique de confidentialité» dont voici un extrait:

[TRADUCTION]

Confidentialité des rapports avec la clientèle

[. . .]

Tous les renseignements se rapportant aux affaires de tout client de la firme doivent être gardés strictement confidentiels et ne peuvent être communiqués ou divulgués à quiconque ne fait pas partie du bureau que si la loi l’exige ou que si le client en fait la demande expresse par écrit, et dans tous les cas ils ne peuvent être communiqués que par un des associés.

[17] Il est de jurisprudence constante que les comptables et leurs clients ne bénéficient pas d’un privilège générique en ce qui concerne les litiges fiscaux. La Cour d’appel fédérale a déclaré ce qui suit à ce sujet dans l’arrêt *Baron c. Canada*, [1991] 1 C.F. 688, aux pages 710 et 711, modifié à [1993] 1 R.C.S. 416 (sur un autre point):

Quant à l’argument du secret professionnel du comptable, fondé sur certaines dispositions du droit québécois, le juge déclare [aux pages 292 et 293]:

Même si je reconnais que le droit du Québec protège les communications entre le comptable et son client dans les litiges, je ne suis pas convaincu qu’une règle similaire ait été adoptée dans le cas des litiges concernant l’impôt sur le revenu fédéral. Si le législateur avait voulu que cette règle s’applique, celle-ci aurait été énoncée expressément dans la *Loi sur la preuve au Canada* [L.R.C. (1985), ch. C-5] ou dans la *Loi de l’impôt sur le revenu*.

and again [at pages 293-294]:

It is not at all strange that solicitor-client communications are privileged in so far as compellable evidence before the courts is concerned, while those between an accountant and client are not. The purpose of the solicitor-client privilege is to ensure free and uninhibited communications between a solicitor and his client so that the rendering of effective legal assistance can be given. This privilege preserves the basic right of individuals to prosecute actions and to prepare defences. As Mr. Justice Lamer indicated, in *Descôteaux et al. v. Mierzwinski*, [1982] 1 S.C.R. 860; (1982), 141 D.L.R. (3d) 590; 70 C.C.C. (2d) 385; 28 C.R. (3d) 289; 1 C.R.R. 318; 44 N.R. 462 at page 883 S.C.R., the privilege is recognized because it is necessary for the proper administration of justice. I do not think there is an overriding policy consideration, of this nature, in the case of accountant-client communication. An accountant may, as a matter of professional ethics, be required to keep communications and other information concerning his or her client confidential. But this is not founded upon a need to ensure an effective system of the administration of justice.

We could see nothing to criticize in her treatment of either matter and accordingly did not require to hear from the respondents. [Emphasis added.]

[18] Further, in 1997 this Court in *Vancouver Trade Mart Inc. (Trustee of) v. Canada (Attorney General)* (1997), 50 C.B.R. (3d) 139 (F.C.T.D.), at pages 151-152, reiterated that communications between an accountant and his client are not privileged unless the communication was directed by a lawyer:

Jackett P. [in *Susan Hosiery Ltd. v. Minister of National Revenue*, (1969) 69 D.T.C. 5278 (Ex. Ct.)], following a discourse on the nature of solicitor/client privilege] then went on to examine the application of the solicitor/client privilege to "accountant's materials". At 5283, he put it as follows:

Applying these principles, as I understand them, to materials prepared by accountants, in a general way, it seems to me

(a) that no communication, statement or other material made or prepared by an accountant as such for a business man falls within the privilege unless it was prepared by the accountant as a result of a request by the business man's lawyer to be used in connection with litigation, existing or apprehended; and

Et encore [aux pages 293 et 294]:

Il est bien normal que le droit au secret professionnel de l'avocat existe en ce qui a trait à la preuve pouvant être exigée devant les tribunaux, tandis que ce droit n'existe pas pour le comptable. L'objet de ce droit est d'assurer des communications libres et dénuées de toute contrainte entre l'avocat et son client, de façon que celui-ci puisse recevoir une aide juridique efficace. Ce privilège préserve le droit fondamental qu'ont les particuliers de poursuivre et de préparer des contestations. Comme l'a dit le juge Lamer dans *Descôteaux et autre c. Mierzwinski*, [1982] 1 R.C.S. 860; (1982), 141 D.L.R. (3d) 590; 70 C.C.C. (2d) 385; 28 C.R. (3d) 289; 1 C.R.R. 318; 44 N.R. 462, à la page 883 R.C.S., le privilège est reconnu parce qu'il est nécessaire pour assurer l'administration appropriée de la justice. Je ne crois pas qu'il existe un principe prépondérant de cette nature dans le cas de la communication, entre le comptable et son client. Le comptable peut être tenu, conformément à une règle de déontologie, de préserver le secret des communications et autres renseignements concernant son client. Mais cette obligation ne résulte nullement de la nécessité d'assurer l'administration efficace de la justice.

Nous n'avons rien à redire sur la façon dont le juge a tranché ces deux questions et nous n'avons donc pas demandé à entendre les intimés. [Non souligné dans l'original.]

[18] De plus, en 1997, dans le jugement *Vancouver Trade Mart Inc. (syndic) c. Canada (Procureur général)* (1997), 50 C.B.R. (3d) 139 (C.F. 1^{re} inst.), aux pages 151 et 152, notre Cour a répété que les communications entre le comptable et son client ne sont pas protégées à moins que la communication n'ait été préparée par le comptable à la demande de l'avocat:

Le président Jackett [dans *Susan Hosiery Ltd. v. Minister of National Revenue*, (1969) 69 D.T.C. 5278 (Ex. Ct.)] entreprend ensuite d'examiner l'application du principe du secret professionnel de l'avocat aux «dossiers des comptables». À la page 5283, il s'exprime ainsi:

[TRADUCTION] Appliquant ces principes, tels que je crois les comprendre, aux pièces préparées par les comptables, il me semble, de façon générale:

(a) que nulle communication, état ou autre pièce établie ou préparée par un comptable en tant que tel pour un homme d'affaires ne peut bénéficier de la protection, à moins qu'il n'ait été préparé par le comptable à la suite d'une demande de l'avocat de l'homme d'affaires pour être utilisé dans un procès, actuel ou éventuel; et

(b) that, where an accountant is used as a representative, or one of a group of representatives, for the purpose of placing a factual situation or a problem before a lawyer to obtain legal advice or legal assistance, the fact that he is an accountant, or that he uses his knowledge and skill as an accountant in carrying out such task, does not make the communications that he makes, or participates in making, as such a representative, any the less communications from the principal, who is the client, to the lawyer; and similarly, communications received by such a representative from a lawyer whose advice has been so sought are none the less communications from the lawyer to the client. [Emphasis mine.]

[19] Counsel for the applicants rely upon *R. v. McClure*, [2001] 1 S.C.R. 445 to show that there can be identified a new “class privilege” on a principled basis if the privilege is essential to the effective operation of the legal system. Major J. wrote, at paragraphs 28-29:

For a relationship to be protected by a class privilege, thereby warranting a *prima facie* presumption of inadmissibility, the relationship must fall within a traditionally protected class. Solicitor-client privilege, because of its unique position in our legal fabric, is the most notable example of a class privilege. Other examples of class privileges are spousal privilege (now codified in s. 4(3) of the *Canada Evidence Act*, R.S.C. 1985, c. C-5) and informer privilege (which is a subset of public interest immunity).

Other confidential relationships are not protected by a class privilege, but may be protected on a case-by-case basis. Examples of such relationships include doctor-patient, psychologist-patient, journalist-informant and religious communications. The Wigmore test, containing four criteria, has come to govern the circumstances under which privilege is extended to certain communications that are not traditionally-recognized class privileges (Wigmore, *supra*, at p. 527):

(1) The communications must originate in a confidence that they will not be disclosed.

(2) This element of confidentiality must be essential to the full and satisfactory maintenance of the relation between the parties.

(b) que, lorsqu’un comptable est engagé comme représentant, ou comme membre d’un groupe de représentants, pour expliquer un ensemble de faits ou un problème à un avocat en vue d’obtenir une consultation juridique ou un service juridique, le fait qu’il soit comptable ou qu’il utilise ses connaissances et ses compétences de comptable dans l’exécution de cette tâche n’empêche pas que les communications qu’il fait ou qu’il contribue à faire en tant que représentant soient des communications du mandant, c’est-à-dire du client, à l’avocat; et de la même façon, les communications faites à ce représentant par l’avocat dont les conseils ont été ainsi sollicités n’en sont pas moins des communications de l’avocat au client. [Non souligné dans l’original.]

[19] L’avocat des demandeurs invoque l’arrêt *R. c. McClure*, [2001] 1 R.C.S. 445, pour démontrer qu’on peut logiquement discerner l’existence d’un nouveau «privilege générique» si ce privilege est essentiel à la bonne administration de la justice. Le juge Major écrit ce qui suit, aux paragraphes 28 et 29:

Pour que des rapports fassent l’objet d’un privilege générique et justifient ainsi l’application d’une présomption *prima facie* d’inadmissibilité, ils doivent relever d’une catégorie traditionnellement protégée. Le secret professionnel de l’avocat, en raison de la place exceptionnelle qu’il occupe dans notre système juridique, est l’exemple de privilege générique le plus remarquable. Le privilege relatif aux conjoints (maintenant codifié au par. 4(3) de la *Loi sur la preuve au Canada*, L.R.C. 1985, ch. C-5) et le privilege relatif aux indicateurs de police (qui est une composante de l’immunité d’intérêt public) sont d’autres exemples de privilege générique.

D’autres rapports confidentiels ne font pas l’objet d’un privilege générique, mais peuvent faire l’objet d’un privilege fondé sur les circonstances de chaque cas. À titre d’exemples, mentionnons les rapports médecin-patient, psychologue-patient et journaliste-informateur, ainsi que les communications religieuses. Le critère de Wigmore, qui comporte quatre conditions, en est venu à régir les circonstances dans lesquelles le privilege s’applique à certaines communications qui ne font pas l’objet de privileges génériques traditionnellement reconnus (Wigmore, *op. cit.*, p. 527):

[TRADUCTION]

(1) Les communications doivent avoir été transmises confidentiellement avec l’assurance qu’elles ne seraient pas divulguées.

(2) Le caractère confidentiel doit être un élément essentiel au maintien complet et satisfaisant des rapports entre les parties.

(3) The relation must be one which in the opinion of the community ought to be sedulously fostered.

(4) The injury that would inure to the relation by the disclosure of the communications must be greater than the benefit thereby gained for the correct disposal of litigation. [Emphasis mine.]

[20] Therefore *McClure* does not extend the protection of a class privilege, however, leaves open the possibility of a case-by-case privilege following the Wigmore test.

[21] The applicants submit that tax advice from an accountant with respect to the *Income Tax Act* is no different than tax advice from a lawyer and, accordingly, ought to be accorded the same class privilege. I cannot agree for the reasons referred to by Mr. Justice Lamer (as he then was) in *Descôteaux et al. v. Mierzwinski*, [1982] 1 S.C.R. 860. Privilege for lawyer-client communications is necessary for the proper administration of justice as it preserves the basic right of individuals to prosecute actions and to prepare defences. None of this applies to a client's communications with an accountant because the accountant does not represent the client with respect to the administration of justice.

[22] Therefore, no class privilege attaches to the material set out in the requirements.

Case-by-Case Privilege

[23] I deal next with the alternative claim of "case-by-case privilege" as set out in Wigmore, based on the analogy of advice from a tax accountant as being akin to advice from a tax lawyer, and entitled to similar protection. The Wigmore test was set out by Lamer C.J. in *R. v. Gruenke*, *supra*, at page 284:

(3) Les rapports doivent être de la nature de ceux qui, selon l'opinion de la collectivité, doivent être entretenus assidûment.

(4) Le préjudice permanent que subiraient les rapports à la suite de la divulgation des communications doit être plus considérable que l'avantage à retirer d'une juste décision. [Non souligné dans l'original.]

[20] L'arrêt *McClure* n'a donc pas pour effet d'étendre la portée de la protection du privilège générique, mais la Cour suprême y laisse entrevoir qu'on pourrait éventuellement reconnaître l'existence d'un privilège fondé sur les circonstances de chaque cas en appliquant le critère de Wigmore.

[21] Les demandeurs font valoir que les conseils fiscaux que donne un comptable au sujet de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne diffèrent en rien de ceux que donne un avocat et qu'en conséquence, ces conseils devraient être protégés par le même privilège. Je ne suis pas d'accord avec cette thèse, pour les motifs évoqués par le juge Lamer (tel était alors son titre) dans l'arrêt *Descôteaux et autre c. Mierzwinski*, [1982] 1 R.C.S. 860. Il est nécessaire que les communications entre l'avocat et son client soient protégées par le privilège du secret professionnel pour assurer la bonne administration de la justice, étant donné que la reconnaissance de ce privilège a pour effet de protéger le droit fondamental des particuliers d'ester en justice. Or, aucune de ces considérations ne vaut dans le cas des communications échangées entre un comptable et son client parce que le comptable ne représente pas son client en justice.

[22] Les documents réclamés en l'espèce dans les demandes de production ne font par conséquent l'objet d'aucun privilège.

Privilège fondé sur les circonstances de chaque cas

[23] Je passe maintenant au moyen subsidiaire relatif au «privilège fondé sur les circonstances de chaque cas» qui a été défini par Wigmore. Cet argument repose sur l'analogie qui existerait entre les conseils que donne un comptable fiscaliste et ceux qu'offre un avocat fiscaliste et qui donneraient droit à une protection semblable. Le juge en chef Lamer a exposé le critère de Wigmore dans l'arrêt *R. c. Gruenke*, précité, à la page 284:

Given that the Wigmore criteria play a central role in this case, I will set out the “test” below for ease of reference (Wigmore, *Evidence in Trials at Common Law*, vol. 8, McNaughton Revision, para. 2285):

(1) The communications must originate in a confidence that they will not be disclosed.

(2) This element of *confidentiality must be essential* to the full and satisfactory maintenance of the relation between the parties.

(3) The *relation* must be one which in the opinion of the community ought to be sedulously *fostered*.

(4) The *injury* that would inure to the relation by the disclosure of the communications must be *greater than the benefit* thereby gained for the correct disposal of litigation.

[24] In my view, the applicants fail the Wigmore test. The relationship between a client and his tax accountant is not one which in the opinion of the community ought to be sedulously fostered. The *Income Tax Act* is complicated and individuals rely upon their accountants to prepare their returns and to deal with the tax department about their returns. The records which a client provides his accountants are his income tax records, and must be produced upon demand so that the tax department can verify or question an individual’s tax return. Clients understand that information must be produced to the tax department upon demand.

[25] Moreover, the “community” of North America is currently experiencing a crisis of confidence in the accounting of financial information with respect to many public companies, and public outrage over accounting misdeeds (such as with Enron Corporation and WorldCom Inc.). Such events, and the resulting outcry, are illustrative of the view of the “community” that a client-accountant privilege is not to be “sedulously fostered” as per Wigmore.

Étant donné que le critère de Wigmore joue un rôle crucial en l’espèce, je vais, par souci de commodité, en énoncer les éléments (Wigmore, *Evidence in Trials at Common Law*, vol. 8, McNaughton Revision, para. 2285):

[TRADUCTION] (1) Les communications doivent avoir été transmises *confidentiellement* avec l’assurance qu’elles ne seraient pas divulguées.

(2) Le *caractère confidentiel* doit être un élément essentiel au maintien complet et satisfaisant des rapports entre les parties.

(3) Les *rapports* doivent être de la nature de ceux qui, selon l’opinion de la collectivité, doivent être entretenus assidûment.

(4) Le *préjudice* permanent que subiraient les rapports par la divulgation des communications doit être *plus considérable que l’avantage* à retirer d’une juste décision.

[24] À mon avis, les demandeurs n’ont pas satisfait au critère de Wigmore. Les rapports entre un client et son comptable fiscaliste ne sont pas de la nature de ceux qui, selon l’opinion de la collectivité, doivent être entretenus assidûment. La *Loi de l’impôt sur le revenu* est complexe et les particuliers s’en remettent à leur comptable pour préparer leur déclaration de revenus et pour traiter avec le fisc au sujet de leur déclaration. Les dossiers qu’un client communique à son comptable sont des dossiers fiscaux et ils doivent être produits sur demande pour que le fisc puisse vérifier ou contester sa déclaration de revenus. Les clients comprennent que des renseignements doivent être communiqués sur demande aux autorités fiscales.

[25] Qui plus est, en Amérique du Nord, la «collectivité» passe présentement par une crise de confiance en ce qui concerne la comptabilisation des renseignements financiers de nombreuses compagnies publiques et le public s’indigne au sujet des irrégularités comptables (notamment celles imputées à Enron Corporation et à WorldCom Inc.). Ces événements et le tollé de protestations qu’ils ont soulevé illustrent bien l’opinion de la «collectivité» suivant laquelle le privilège du secret professionnel du comptable ne devrait pas être «entretenu assidûment» au sens du critère de Wigmore.

ANALYSIS WITH RESPECT TO THE LEGAL SCOPE OF THE REQUIREMENTS

[26] The applicants and the respondent BDO Dunwoody challenge the legal scope of the requirements as being too broadly drawn and authorizing “an exploratory sortie” or “fishing expedition” into the applicants’ affairs beyond the subject of the Minister’s “genuine and serious inquiry” with respect to the loans from the CIBC and the deduction of the interest costs of these loans in the applicants’ last two tax years prior to leaving Canada. Moreover, the requirements demand that BDO Dunwoody not only provide documents and information with respect to the applicants, but “subjective” explanations as to the purpose and intention of the applicants with respect to the loan transactions and their decision to emigrate from Canada. In the applicants’ submission, this is beyond the scope of the requirements.

[27] The case law is clear that the requirements under subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act* cannot be construed, as the Supreme Court of Canada held in *James Richardson & Sons, Ltd. v. Minister of National Revenue et al.*, [1984] 1 S.C.R. 614 [at page 622], to “authorize an exploratory sortie into any taxpayer’s affairs and require anyone having anything to contribute to the exploration to participate”. The Court stated that it would be necessary for the Minister to suspect a taxpayer’s non-compliance with the Act and to require information which had a bearing on the taxpayer’s tax liability.

Evidence from the Minister’s Representative

[28] The Minister’s representative, Mr. S. M. Marischuk, deposed at paragraph 13 of his affidavit that the applicants are the subject of audits to determine their correct tax liability. He testified that the requirements relate to this general audit, as well as the only “serious and genuine inquiry” identified to date: whether the applicants are entitled to the interest expense deduction on the loan transactions, which the Minister

ANALYSE DE LA PORTÉE JURIDIQUE DES DEMANDES DE PRODUCTION

[26] Les demandeurs et la défenderesse BDO Dunwoody contestent la portée juridique des demandes de production au motif qu’elles sont rédigées de façon trop large et qu’elles permettent d’explorer «à l’aveuglette» les affaires des demandeurs, débordant ainsi le cadre strict de «l’enquête véritable et sérieuse» du ministre sur les prêts consentis par la CIBC et la déduction des frais d’intérêts sur ces prêts au cours des deux années d’imposition que les demandeurs ont passé au Canada avant de partir pour l’étranger. Qui plus est, dans ses demandes de production, le ministre exige non seulement que BDO Dunwoody lui communique des documents et des renseignements au sujet des demandeurs, mais aussi des explications «subjectives» au sujet du but et de l’intention poursuivis par les demandeurs en ce qui concerne les opérations de prêt et leur décision d’immigrer à l’étranger. Suivant les demandeurs, ces aspects débordent le cadre des demandes de production.

[27] Il est de jurisprudence constante que les demandes de production dont il est question au paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* ne peuvent, ainsi que la Cour suprême du Canada l’a statué dans l’arrêt *James Richardson & Sons, Ltd. c. Ministre du Revenu national et autres*, [1984] 1 R.C.S. 614 [à la page 622], être interprétées de manière à «permettre d’explorer les affaires d’un contribuable et [à enjoindre] à quiconque est en mesure de contribuer à cette exploration d’y participer». La Cour a affirmé qu’il serait nécessaire que le ministre soupçonne le contribuable de ne pas s’être conformé à la Loi et d’exiger des renseignements qui ont une incidence sur la dette fiscale du contribuable.

Témoignage du représentant du ministre

[28] Le représentant du ministre, M. S. M. Marischuk, a déposé, au paragraphe 13 de son affidavit, que les demandeurs font l’objet d’une vérification visant à déterminer leur obligation fiscale exacte. Il a témoigné que les demandes de production se rapportent à cette vérification générale, de même qu’à la seule «enquête véritable et sérieuse» qui a été entreprise jusqu’à maintenant et qui porte sur la question de savoir si les

characterizes as a “departure trade”.

Test of Relevancy and Reasonableness under Subsection 231.2(1)

[29] In *AGT Ltd. v. Canada (Attorney General)*, [1997] 2 F.C. 878, the Federal Court of Appeal held that the requirement to provide information under subsection 231.2(1) is drafted in broad language but has been “reduced through the rules of interpretation” to situations where the information sought by the Minister is relevant to the tax liability of a specific person and the tax liability of such person is the subject of a “genuine and serious inquiry”. The Court found that it is often impossible to determine whether an impropriety has occurred in the preparation of a tax return without studying the process by which a suspected business or person has made and implemented a decision. The Court held at paragraphs 23-24:

Investigatory mechanisms which force corporations and other businesses to divulge what they and only they can know about their internal affairs are part of the state’s interest in the enforcement of the Act.

While an individual or a corporation’s interest in having business strategies kept in confidence is recognized, the balancing [*sic*] no doubt favours the state.

[30] The Court of Appeal further stated that the Minister has no way of knowing whether certain records are relevant until he has had an opportunity to examine them.

[31] In the case at bar, the general tax liability of the applicants is the subject of an audit. This is a genuine and serious inquiry as required in *AGT, supra*.

[32] Under the Act, the Minister is entitled to require the production of “information” for the purpose of studying “the process by which a suspected corporation or business has made and implemented its decision”. The applicants seek to restrict the requirements to only

demandeurs ont droit à la déduction des frais d’intérêts sur les opérations de prêt que le ministre qualifie de «pacte de départ».

Critère de la pertinence et du caractère raisonnable du paragraphe 231.2(1)

[29] Dans l’arrêt *AGT Ltd. c. Canada (Procureur général)*, [1997] 2 C.F. 878, la Cour d’appel fédérale a statué que la demande de production de renseignements prévue au paragraphe 231.2(1) est libellée en des termes larges mais que sa portée a été «restreinte, par application des règles d’interprétation,» aux situations dans lesquelles les renseignements réclamés par le ministre sont utiles pour établir la dette fiscale d’une ou de plusieurs personnes déterminées, et lorsque la dette fiscale de cette ou de ces personnes fait l’objet d’une «enquête véritable et sérieuse». La Cour a fait remarquer qu’il est souvent impossible de dire si une déclaration a été préparée de façon irrégulière sans étudier les moyens que la société ou l’entreprise soupçonnée a utilisés pour prendre sa décision ou pour la mettre en application. La Cour a statué ce qui suit, aux paragraphes 23 et 24:

Le recours à des mécanismes d’enquête qui forcent les sociétés et d’autres entreprises à divulguer ce qu’elles et elles seules peuvent connaître au sujet de leurs affaires internes fait partie des droits qu’a l’État de veiller au respect de la Loi.

Bien que l’on reconnaisse le droit d’une personne physique ou d’une personne morale de garder confidentielles ses stratégies commerciales, la mise en balance des intérêts en jeu favorise incontestablement l’État.

[30] La Cour d’appel a également signalé que le ministre est absolument incapable de savoir si certains documents sont utiles avant d’avoir eu la possibilité de les examiner.

[31] En l’espèce, l’assujettissement général des demandeurs à l’impôt fait l’objet d’une vérification. Et il y a une enquête véritable et sérieuse au sens de l’arrêt *AGT, précité*.

[32] Aux termes de la Loi, le ministre a le droit d’exiger la production de «renseignements» pour étudier «les moyens que la société ou l’entreprise soupçonnée a utilisés pour prendre sa décision ou pour la mettre en application». Les demandeurs cherchent à restreindre les

information relevant to the loans from the CIBC to the applicants at the end of the 1997 tax year. I cannot unduly restrict the Minister's right to require the production of information to only these loans. These loans triggered a concern with verifying the general tax liability of the applicants. The tax liability of the applicants is the subject of a genuine and serious audit and the requirements thereby meet the test of relevancy and reasonableness.

[33] When the applicants decided to emigrate from Canada and undertake sophisticated multi-million dollar loans to obtain income tax deductions to off-set capital gains on leaving Canada, it is reasonable to expect that the Minister may audit the applicants not only with respect to the loan transactions, but also with respect to their total income tax liability.

Subjective Information

[34] The applicants and BDO Dunwoody object to the parts of the requirements that BDO Dunwoody create and produce documents and information which does not exist. The requirements ask that individuals at BDO prepare new documents with their subjective understanding of the intention of the applicants and BDO.

[35] The broad powers of subsection 231.2(1) require the production of documents and information in existence. It is not framed so broadly that accountants can be required to respond to written interrogatories. This subsection does not authorize the Minister to demand responses to written interrogatories. If subsection 231.2(1) of the Act were intended to be so broad as to provide the Minister with the option to conduct a written examination for discovery, Parliament would have so provided. Accordingly, the parts of the requirements which require the creation of responses to questions are outside the legal scope of subsection 231.2(1) of the Act, and will be set aside.

demandes de production aux seuls renseignements pertinents aux prêts consentis par la CIBC aux demandeurs à la fin de l'exercice 1997. Je ne peux restreindre indûment le droit du ministre d'exiger la production de renseignements à ces seuls prêts. Ces prêts ont éveillé les soupçons du ministre et l'on amené à vérifier la dette fiscale générale des demandeurs. La dette fiscale des demandeurs fait l'objet d'une vérification véritable et sérieuse et les demandes de production satisfont donc au critère de la pertinence et du caractère raisonnable.

[33] Compte tenu du fait que les demandeurs ont décidé d'émigrer à l'étranger et de contracter des prêts complexes de plusieurs millions de dollars pour obtenir des déductions de l'impôt sur le revenu afin de diminuer le montant des gains en capital à leur départ du Canada, il était raisonnable de s'attendre à ce que le ministre les soumettent à une vérification non seulement en ce qui concerne les opérations de prêt, mais aussi en ce qui concerne leur dette fiscale totale.

Renseignements subjectifs

[34] Les demandeurs et BDO Dunwoody s'opposent aux passages des demandes de production dans lesquelles le ministre exige que BDO Dunwoody crée et produise des documents et des renseignements qui n'existent pas. Dans les demandes de production, le ministre demande aux particuliers qui travaillent chez BDO de préparer de nouveaux documents avec leur compréhension subjective de l'intention des demandeurs et de BDO.

[35] Les vastes pouvoirs que le paragraphe 231.2(1) confère au ministre lui permettent d'exiger la production de documents et de renseignements qui existent déjà. Il n'est pas libellé de façon assez large pour permettre au ministre d'exiger des comptables qu'ils répondent à un interrogatoire préalable écrit. Ce paragraphe n'autorise par le ministre à exiger une réponse à un interrogatoire préalable écrit. S'il avait voulu donner une portée aussi large au paragraphe 231.2(1) de la Loi de manière à offrir au ministre le choix de mener un interrogatoire préalable écrit, le législateur fédéral l'aurait dit. En conséquence, les passages des demandes de production dans lesquelles le ministre exige que BDO Dunwoody réponde à des renseignements qui n'existent pas

[36] In *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 S.C.R. 627, the Supreme Court considered the nature of the requirement to provide information. That Court's findings were summarized by the Federal Court of Appeal in *Bisailon et al. v. The Queen et al.* (1999), 99 DTC 5695 (F.C.A.), at paragraph 3, as follows:

- (a) the Act is essentially a regulatory measure;
- (b) s. 231(3) (the predecessor of s. 231.2(1)) is not criminal or quasi-criminal law;
- . . .
- (f) in a taxation system based on the principle of self-reporting and self-assessment, the Minister of National Revenue has to have broad powers to audit taxpayers' returns and inspect records which may have been used to prepare those returns;
- (g) the Minister of National Revenue must be able to exercise these powers whether or not he has reasonable grounds to believe that a particular taxpayer has breached the Act;
- (h) s. 231(3) provides the least intrusive means by which effective monitoring of compliance with the Act can be carried out; and
- (i) the taxpayer's privacy interest with regard to documents which may be relevant in income tax returns is relatively low in relation to the Minister. [Emphasis added.]

[37] Implicit in the Supreme Court's decision is the concept that a requirement to provide information under the Act only applies to documents and other records already in existence.

[38] Any ambiguity as to the information subject to a requirement under subsection 231.2(1) shall be resolved in favour of the taxpayer. See *Seaspan International Ltd. v. Canada*, 2002 FCT 675; [2002] F.C.J. No. 911 (T.D.) (QL), as *per* Blais J., at paragraphs 40-41:

The Supreme Court of Canada has already repeated many times that any ambiguities found in the taxing statutes shall be resolved in favour of the taxpayer as *per* Mr. Justice Estey in

débordent le cadre juridique du paragraphe 231.2(1) de la Loi et ils seront annulés.

[36] Dans l'arrêt *R. v. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627, la Cour suprême du Canada a examiné la nature des demandes de production de renseignements. La Cour d'appel fédérale a résumé les conclusions de la Cour suprême dans l'arrêt *Bisailon et al. c. La Reine et al.* (1999), 99 DTC 5695 (C.A.F.), au paragraphe 3:

- a) la Loi est essentiellement une mesure de réglementation;
- b) le paragraphe 231(3) (qui est l'ancêtre du paragraphe 231.2(1)) ne constitue pas du droit criminel ou quasi criminel;
- [. . .]
- f) le Ministre du Revenu doit, dans un système d'impôt fondé sur le principe de l'auto-déclaration et de l'auto-cotisation, pouvoir disposer de larges pouvoirs de vérification des déclarations des contribuables et d'examen des documents qui ont pu servir à préparer ces déclarations;
- g) le Ministre du Revenu doit être capable d'exercer ces pouvoirs, qu'il ait ou non des motifs raisonnables de croire qu'un certain contribuable a violé la Loi;
- h) le paragraphe 231(3) prescrit la méthode la moins envahissante pour contrôler efficacement le respect de la Loi; et
- i) le droit du contribuable à la protection de sa vie privée en rapport avec les documents qui peuvent être utiles aux déclarations d'impôt sur le revenu est relativement faible vis-à-vis le ministre. [Soulignements ajoutés]

[37] Il ressort implicitement de l'arrêt de la Cour suprême que les demandes de production de renseignements prévues par la Loi ne s'appliquent qu'aux documents qui existent déjà.

[38] Toute ambiguïté quant aux renseignements qui font partie ou non d'une demande de production adressée en vertu du paragraphe 231.2(1) doit être résolue en faveur du contribuable (voir le jugement *Seaspan International Ltd. c. Canada*, 2002 CFPI 675; [2002] A.C.F. n° 911 (1^{re} inst.) (QL), le juge Blais) aux paragraphes 40 et 41:

La Cour suprême du Canada a déjà dit à maintes reprises que toute ambiguïté constatée dans les lois fiscales doit jouer en faveur du contribuable, comme l'avait statué Monsieur le

Johns-Manville Canada Inc. v. The Queen, 85 D.T.C. 5373 (SCC) at 5384 where he stated:

Such a determination is, furthermore, consistent with another basic concept in tax law that where the taxing statute is not explicit, reasonable uncertainty or factual, ambiguity resulting from lack of explicitness in the statute should be resolved in favour of the taxpayer.

In addition, Justice Sopinka of the Supreme Court of Canada held in *Fries v. The Queen*, 90 D.T.C. 6662 (SCC) said that:

We are not satisfied that the payments by way of strike pay in this case come within the definition of 'income. . . from a source' within the meaning of s. 3 of the *Income Tax Act*. In these circumstances the benefit of the doubt must go to the taxpayers.

[39] Therefore, the scope of the Minister's power in a requirement to provide information under subsection 231.2(1) extends to documents and records already in existence. The power does not provide the Minister with the right to conduct a written examination for discovery.

Right to Redaction to Expunge Names of Any Person Unrelated to the Applicants

[40] If any of the documents or information to be produced under the requirements refer to a client of BDO Dunwoody unrelated to the applicants, BDO Dunwoody has the right to redact the documents to expunge that person's name before the document or information is submitted.

DISPOSITION

[41] For these reasons, this application is allowed in part. The parts of the requirements which demand responses to written interrogatories, and which require the creation of new documents by BDO Dunwoody, are outside the legal scope of subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act* and are set aside. The remainder of the requirements are within the legal scope of the subsection and must be complied with. In view of the divided success, there is no order as to costs.

juge Estey dans l'arrêt *Johns-Manville Canada Inc. c. La Reine*, 85 D.T.C. 5373 (C.S.C.), page 5384:

Une telle décision est de plus conforme à un autre concept fondamental de droit fiscal portant que, si la loi fiscale n'est pas explicite, l'incertitude raisonnable ou l'ambiguïté des faits découlant du manque de clarté de la loi doit jouer en faveur du contribuable.

De plus, Monsieur le juge Sopinka, de la Cour suprême de Canada, a statué ce qui suit dans l'arrêt *Fries c. La Reine*, 90 D.T.C. 6662 (C.S.C.):

Nous ne sommes pas convaincus que les paiements sous forme d'allocation de grève constituent en l'espèce un «revenu [...] dont la source» au sens de l'art. 3 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans ces circonstances, ce doute doit profiter aux contribuables.

[39] En conséquence, la portée des pouvoirs conférés au ministre dans le cas d'une demande de production de renseignements adressée en vertu du paragraphe 231.2(1) est limitée aux documents et dossiers qui existent déjà. Les pouvoirs qui lui sont conférés ne donnent pas au ministre le droit de mener un interrogatoire préalable écrit.

Droit de corriger un document en vue de supprimer le nom de toute personne n'ayant pas de liens avec les demandeurs

[40] Si l'un quelconque des documents ou des renseignements à produire en réponse aux demandes de production mentionne un client de BDO Dunwoody qui n'a aucun lien avec les demandeurs, BDO Dunwoody a le droit de corriger les documents en question pour biffer le nom de cette personne avant de produire le document ou les renseignements en question.

DISPOSITIF

[41] Par ces motifs, la présente demande est accueillie en partie. Les passages des demandes de production dans lesquels le ministre exige des réponses aux questions posées dans le cadre de l'interrogatoire préalable écrit et la création de nouveaux documents par le cabinet BDO Dunwoody débordent le cadre légal du paragraphe 232.1(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et sont annulés. Les autres passages des demandes de production font partie du cadre légal du paragraphe en question et les demandeurs doivent s'y conformer. Comme chacune des parties obtient en partie gain de cause, il n'y a pas d'adjudication de dépens.