



NOTE DE L'ARRÊTISTE : Ce document fera l'objet de retouches de forme avant la parution de sa version définitive dans le *Recueil des décisions des Cours fédérales*.

A-230-21

2022 CAF 183

David Randall Miller (*appelant*)

c.

Le ministre du Revenu national (*intimé*)

RÉPERTORIÉ : MILLER C. CANADA (REVENU NATIONAL)

Cour d'appel fédérale, juges Gleason, Mactavish et Roussel J.C.A.—Toronto, 11 mai; Ottawa, 31 octobre 2022.

Impôt sur le revenu — Application et Exécution — Appel d'une ordonnance de la Cour fédérale rendue conformément à l'article 231.1 de la Loi de l'impôt sur le revenu (la LIR) ordonnant à l'appelant de fournir des renseignements, de produire des documents et d'obtenir des renseignements et des documents auprès de sources diverses — L'appelant faisait l'objet d'une vérification à l'égard de plusieurs années d'imposition — La Cour fédérale a rendu une ordonnance portant, entre autres choses, sur des factures, les renseignements des comptes bancaires de l'appelant, des grands livres de fiducie — Tous les éléments ordonné à l'appelant de fournir avaient été demandés conformément à l'article 231.1 — La Cour fédérale a déterminé qu'un contribuable était tenu de fournir de tels éléments en vertu de l'article 231.1 et que, par conséquent, ils pouvaient faire l'objet d'une ordonnance de production au titre de l'article 231.7 — Elle a rejeté l'interprétation qu'a faite l'appelant de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt Canada (Revenu national) c. Cameco Corporation (Cameco) — Elle a conclu que le libellé général employé au paragraphe 231.1(1) lui conférait le pouvoir de rendre l'ordonnance qu'elle a rendue — Elle a aussi conclu que le paragraphe 231.1(1) confère au ministre le pouvoir d'exiger la production de renseignements de la nature de ceux que la Cour a ordonné à l'appelant de fournir, et d'exiger que l'appelant tente d'obtenir les documents et les renseignements demandés auprès de sa banque au Luxembourg, de ses comptables et de ses avocats — L'appelant a soutenu que l'arrêt Cameco permettait de conclure que la Cour fédérale n'avait pas le pouvoir de rendre toutes les parties de l'ordonnance visée par l'appel — Il s'agissait de déterminer si la Cour fédérale a commis une erreur dans son interprétation de l'article 231.1 — La Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en concluant que les documents et les renseignements en question faisaient l'objet des demandes fondées sur l'article 231.1 — Le texte, le contexte et l'objet des dispositions pertinentes de la LIR ont été examinés — Le libellé des alinéas 231.1(1)a) et b) de la LIR soutient le pouvoir du ministre de délivrer les demandes en question — Le terme « document » signifie beaucoup plus qu'un document pouvant faire l'objet d'une inspection physique — Les définitions des dictionnaires n'étaient pas la conclusion préconisée par l'appelant, à savoir qu'une vérification empêche de demander des renseignements sur, par exemple, les fonds se trouvant dans le compte bancaire d'un contribuable — Les termes « vérifier » ou « audit » sont de portée large et englobent davantage que l'examen physique d'un document en possession du contribuable — Le libellé clair de l'alinéa 231.1(1)a) permet au ministre de « vérifier » les « documents » — L'alinéa 231.1(1)a) conférait à l'ARC le pouvoir d'obtenir le

genre de renseignements demandés en l'espèce — Il est clair dans l'arrêt Redeemer Foundation c. Canada (Revenu national) que le ministre peut obtenir des renseignements visés à l'alinéa 231.1(1)a — Les renseignements qui ne se trouvent pas dans les livres et registres de l'appelant peuvent être demandés dans une demande fondée sur l'alinéa 231.1(1)a — Le contexte en cause dans la LIR et la jurisprudence interprétant la LIR appuyaient le pouvoir de la Cour fédérale de rendre l'ordonnance portée en appel en l'espèce — Les articles 231.1 et 231.2 ne constituent pas chacun un code complet tel qu'avancé par l'appelant — Les diverses dispositions en cause dans le présent appel ne sont pas des cloisons étanches et elles se recoupent — Parce que le recoupement est possible, on ne peut interpréter les articles 232 et 231.6 comme énonçant qu'il s'agit des seuls processus permettant d'obtenir des documents auprès des avocats de l'appelant de sa banque au Luxembourg — Il n'a pas été ordonné à l'appelant de produire les documents détenus par ses avocats, mais plutôt de les obtenir — Compte tenu du libellé général des alinéas 231.1(1)a, b) et d), la Cour fédérale était en droit d'exiger que l'appelant effectue ces recherches — Les dispositions en cause dans le présent appel servent à fournir au ministre un mécanisme visant à veiller au respect de la LIR — Pareil objet venait étayer l'interprétation de l'article 231.1 dans le cas présent — La Cour fédérale a eu raison de conclure qu'elle avait le pouvoir d'ordonner à l'appelant de fournir les renseignements qu'elle a ordonné qu'il fournisse — Appel rejeté.

Compétence de la Cour fédérale — La Cour fédérale a ordonné à l'appelant de fournir des renseignements, de produire des documents et d'obtenir des renseignements et des documents auprès de sources diverses conformément à l'article 231.1 de la Loi de l'impôt sur le revenu (la LIR) — L'appelant faisait l'objet d'une vérification à l'égard de plusieurs années d'imposition — La Cour fédérale a déterminé qu'un contribuable était tenu de fournir de tels éléments en vertu de l'article 231.1 et que, par conséquent, ils pouvaient faire l'objet d'une ordonnance de production au titre de l'article 231.7 — Elle a rejeté l'interprétation qu'a faite l'appelant de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt Canada (Revenu national) c. Cameco Corporation (Cameco) — L'appelant a soutenu que l'arrêt Cameco permettait de conclure que la Cour fédérale n'avait pas le pouvoir de rendre toutes les parties de l'ordonnance visée par l'appel — La Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en tirant la conclusion selon laquelle l'arrêt Cameco ne limite pas la compétence de la Cour fédérale de la façon dont l'a fait valoir l'appelant, et que les dispositions pertinentes de la LIR conféraient à la Cour fédérale la compétence pour rendre l'ordonnance visée par l'appel.

Il s'agissait d'un appel d'une ordonnance de la Cour fédérale rendue conformément à l'article 231.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la LIR) ordonnant à l'appelant de fournir des renseignements, de produire des documents et d'obtenir des renseignements et des documents auprès de sources diverses.

L'appelant exploitait une entreprise de consultation et faisait l'objet d'une vérification à l'égard de plusieurs années d'imposition. Le ministre intimé a sollicité des ordonnances à l'égard de plusieurs éléments, et la Cour fédérale a rendu une ordonnance portant sur, entre autres choses, des factures envoyées par l'appelant à l'une de ses clientes, les renseignements et documents des comptes bancaires de l'appelant au Luxembourg, une copie des grands livres de fiducie de l'appelant et les détails du revenu professionnel brut de l'appelant figurant dans sa déclaration de revenus pour 2016. Devant la Cour fédérale, l'appelant avait avancé qu'il ne pouvait pas être tenu de fournir, en vertu de l'article 231.1 de la LIR, les renseignements au-delà de ceux qui concernent la provenance, l'emplacement ou la conservation de ses livres et registres ou d'autres documents; les documents qu'il n'avait pas en sa possession, et qui étaient en possession de tiers, qui agissaient en son nom; et les documents et les renseignements qui, selon lui, n'étaient pas exigés dans les demandes faites en application de l'article 231.1. Pour que la demande d'ordonnance de production soit accueillie, le ministre était tenu d'établir que : 1) les éléments avaient été demandés conformément à l'article 231.1 de la LIR et l'appelant était tenu de les fournir aux termes de cette disposition; 2) l'appelant ne l'avait pas fait dans un délai raisonnable; et 3) les éléments demandés n'étaient pas protégés par le privilège des communications entre client et avocat (pas en litige en l'espèce). La Cour fédérale a reconnu que tous les éléments qu'elle avait ordonné à l'appelant de fournir avaient été demandés conformément à l'article 231.1 de la LIR. La Cour fédérale a en outre déterminé qu'un contribuable était tenu de fournir de tels éléments en vertu de l'article 231.1 et que, par conséquent, ils pouvaient faire l'objet d'une ordonnance de production au titre de l'article 231.7. Plus

précisément, la Cour fédérale a rejeté l'interprétation qu'a faite l'appelant de la décision de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Canada (Revenu national) c. Cameco Corporation (Cameco)*, concluant que la décision rendue dans cet arrêt se limitait à la conclusion selon laquelle un contribuable ne pouvait pas être contraint de se soumettre à une entrevue et de répondre aux questions posées au cours de l'entrevue. La Cour fédérale a conclu que le libellé général employé au paragraphe 231.1(1) de la LIR et, plus précisément, la référence dans ce paragraphe aux renseignements qui auraient dû se trouver dans les livres et registres d'un contribuable conférait à la Cour le pouvoir de rendre l'ordonnance qu'elle a rendue parce que les éléments en question étaient effectivement visés par une demande fondée sur le paragraphe 231.1(1). À cet égard, la Cour fédérale a conclu que le paragraphe 231.1(1) confère au ministre le pouvoir d'exiger la production de renseignements de la nature de ceux que la Cour a ordonné à l'appelant de fournir, qui allaient au-delà de la provenance, de l'emplacement ou de la conservation des livres et registres ou d'autres documents de l'appelant. La Cour fédérale a aussi conclu que, pour les mêmes raisons, le paragraphe 231.1(1) conférait au ministre le pouvoir d'exiger que l'appelant tente d'obtenir les documents et les renseignements demandés auprès de sa banque au Luxembourg, de ses comptables et de ses avocats.

Les arguments avancés par l'appelant reposaient principalement sur la décision rendue dans l'arrêt *Cameco*. Plus précisément, l'appelant a soutenu que l'arrêt *Cameco* permettait de conclure que la Cour fédérale n'avait pas le pouvoir de rendre toutes les parties de l'ordonnance visée par l'appel.

Il s'agissait de déterminer si la Cour fédérale a commis une erreur dans son interprétation de l'article 231.1 de la LIR en l'espèce.

Arrêt : l'appel doit être rejeté.

La Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en parvenant à la conclusion que les documents et les renseignements en question faisaient l'objet des demandes fondées sur l'article 231.1. De plus, la Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en tirant la conclusion selon laquelle l'arrêt *Cameco* ne limite pas la compétence de la Cour fédérale de la façon dont l'a fait valoir l'appelant, et que les dispositions pertinentes de la LIR conféraient à la Cour fédérale la compétence pour rendre l'ordonnance visée par l'appel. L'arrêt *Cameco* n'était pas déterminant pour l'issue du présent appel. Cet arrêt a simplement conclu que le ministre ne peut pas contraindre des personnes à assister à des entrevues en vertu de l'alinéa 231.1(1)a). Le texte, le contexte et l'objet des dispositions pertinentes de la LIR ont été examinés. Selon le libellé des alinéas 231.1(1)a) et b) de la LIR, le ministre avait le pouvoir de délivrer les demandes en question dans le présent appel. L'article 231 de la LIR dispose que « [s]ont compris parmi les documents les registres. Y sont assimilés les titres et les espèces ». Le terme signifie donc beaucoup plus qu'un document pouvant faire l'objet d'une inspection physique, et comprend les fonds reçus par un contribuable qui portent sur toutes les questions visées par l'ordonnance rendue par la Cour fédérale en l'espèce. Contrairement au terme « document », les dispositions en cause ne prévoient aucune définition de ce que signifie le verbe « vérifier ». Les définitions des dictionnaires n'étaient pas la conclusion préconisée par l'appelant, à savoir qu'une vérification empêche de demander des renseignements sur les fonds se trouvant dans le compte bancaire d'un contribuable, les comptes en fidéicommis de son avocat ou des détails sur les factures envoyées à ses clients. Les termes « vérifier » ou « audit » sont de portée large et englobent davantage que l'examen physique d'un document en possession du contribuable. Le libellé clair de l'alinéa 231.1(1)a) permet aux personnes autorisées par le ministre de « vérifier » les « documents ». Compte tenu de la définition large du terme « document », qui comprend des espèces, des définitions du verbe « vérifier » (ou du terme « audit »), ainsi que de la reconnaissance, à l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR, de ce qui peut faire l'objet d'une vérification, y compris les renseignements qui devraient figurer dans les livres et registres du contribuable, le libellé clair de cet alinéa conférait à l'ARC le pouvoir d'obtenir le genre de renseignements demandés en l'espèce. Dans l'arrêt *Redeemer Foundation c. Canada (Revenu national)*, la Cour suprême du Canada a conclu en termes très clairs que le ministre peut obtenir des renseignements visés à l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR. Cette conclusion tirée dans l'arrêt *Redeemer* n'a pas suffisamment été portée à l'attention de la formation saisie de l'appel dans l'affaire *Cameco* puisque les motifs prononcés dans l'arrêt *Cameco* n'en font pas mention. Cette omission donne une raison

supplémentaire d'interpréter l'arrêt *Cameco* comme se limitant étroitement à la conclusion selon laquelle le ministre ne peut pas contraindre des personnes à assister à des entrevues en vertu de l'alinéa 231.1(1)a). L'arrêt *Redeemer* de la Cour suprême répondait entièrement aux arguments de l'appelant en l'espèce et appuyait entièrement la thèse du ministre. Il y est établi que les renseignements qui auraient dû figurer dans les livres et registres de l'appelant, mais qui n'y s'y trouvent pas, peuvent être demandés dans une demande fondée sur l'alinéa 231.1(1)a). L'interprétation par la Cour fédérale de l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR était conforme à l'arrêt de la Cour d'appel fédérale intitulé *Friedman c. Canada (Revenu national)*, rendu après l'arrêt *Cameco*. Le libellé de l'alinéa 231.1(1)b) appuyait également le droit du ministre d'exiger les renseignements que l'appelant a été ordonné de fournir en l'espèce. Le contexte en cause dans la LIR et la jurisprudence interprétant la LIR appuyaient le pouvoir de la Cour fédérale de rendre l'ordonnance portée en appel en l'espèce. L'effet de l'argument avancé par l'appelant en l'espèce était d'affirmer que les articles 231.1 et 231.2 constituent chacun un code complet, de sorte que les pouvoirs conférés par l'article 231.2 ne peuvent être exercés aux termes de l'article 231.1. Cet argument était insoutenable à la lumière de la conclusion tirée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Redeemer*. Cet arrêt établit que les diverses dispositions en cause dans le présent appel ne sont pas des cloisons étanches et qu'elles se recoupent. L'existence d'un tel recoupement empêchait également l'appelant d'invoquer les articles 231.6 et 232 de la LIR. Parce que le recoupement est possible, on ne peut interpréter l'article 232 comme énonçant qu'il s'agit du seul processus permettant d'obtenir des documents auprès des avocats de l'appelant ou l'article 231.6 comme énonçant que le seul processus d'obtention de documents est auprès de la banque de l'appelant au Luxembourg. En l'espèce, la Cour fédérale a formulé son ordonnance avec soin visant à ne pas dépasser les bornes. Il n'a pas été ordonné à l'appelant de produire les documents détenus par ses avocats, mais plutôt de les obtenir et, advenant l'impossibilité de les obtenir, de fournir la correspondance reçue par l'appelant expliquant pourquoi les documents ne lui seraient pas communiqués par les personnes qui les ont en leur possession. Compte tenu du libellé général des alinéas 231.1(1)a), b) et d), la Cour fédérale était en droit d'exiger que l'appelant effectue ces recherches. Les dispositions en cause dans le présent appel servent à fournir au ministre, par l'intermédiaire de l'ARC, un mécanisme visant à veiller au respect de la LIR. La nécessité de se prévaloir d'un tel mécanisme est évidente en soi compte tenu du régime d'autocotisation établi sous le régime de la LIR. Pareil objet venait étayer l'interprétation de l'article 231.1 dans le cas présent et était incompatible avec l'interprétation qu'a fait l'appelant de cet article. Le texte, le contexte et l'objet de l'article 231.1 de la LIR menaient à la conclusion que la Cour fédérale a eu raison de conclure qu'elle avait le pouvoir d'ordonner à l'appelant de fournir les renseignements qu'elle a ordonné qu'il fournisse et de chercher à obtenir les documents et les renseignements auprès de ses comptables, de ses avocats et de sa banque au Luxembourg.

LOI ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 230–232.

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Hypothèques Trustco Canada c. Canada, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601; *Redeemer Foundation c. Canada (Revenu national)*, 2008 CSC 46, [2008] 2 R.C.S. 643, confirmant 2006 CAF 325, *sub nom. Fondation Redeemer c. M.R.N.*, [2007] 3 R.C.F. 40 *Revcon Oilfield Constructors Incorporated c. Canada (Revenu national)*, 2017 CAF 22.

DÉCISIONS DIFFÉRENCIÉES :

BP Canada Energy Company c. Canada (Revenu national), 2017 CAF 61, [2017] 4 R.C.F. 310

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Canada (Revenu national) c. Cameco Corporation, 2019 CAF 67, [2020] 4 R.C.F. 254 R. c. *McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627; *Friedman c. Canada (Revenu national)*, 2021 CAF

DÉCISIONS MENTIONNÉES :

Housen c. Nikolaisen, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *BP Canada Energy Company c. Canada (Revenu national)*, 2017 CAF 61, [2017] 4 R.C.F. 355 *CIBC World Markets Inc. c. Canada*, 2019 CAF 147; *Hillier c. Canada (Procureur général)*, 2019 CAF 44; *Canada (Revenu national) c. Amdocs Canadian Managed Services Inc.*, 2015 CF 1234; *Canada (Revenu national) c. Ghermezian*, 2022 CF 236; *eBay Canada Limited c. Canada (Revenu national)*, 2008 CAF 348, *sub nom. eBay Canada Ltd. c. M.R.N.*, [2010] 1 R.C.F. 145 *R. c. Jarvis*, 2002 CSC 73, [2002] 3 R.C.S. 757.

DOCTRINE CITÉE

Barber, Katherine, dir., *Canadian Oxford Dictionary*, 2^e éd., Don Mills, Ont. : Oxford University Press, 2004, “audit”, “examine”.

Collins English Dictionary, 13^e éd., Glasgow : Collins, 2018, “audit”, “examine”.

Nimmo, Claude et Julie Pelpel-Moulian, dir., *Le Petit Larousse illustré*. Paris : Larousse, 2018, « examiner », « vérifier ».

Rey, Alain et Josette Rey-Debove, dir., *Le Petit Robert : dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, Paris : Le Robert, 2022, « examiner », « vérifier ».

APPEL d’une ordonnance de la Cour fédérale (2021 CF 851) rendue conformément à l’article 231.1 de la *Loi de l’impôt sur le revenu* (la LIR) ordonnant à l’appelant de fournir des renseignements, de produire des documents et d’obtenir des renseignements et des documents auprès de sources diverses. Appel rejeté.

ONT COMPARU :

Thang Trieu et *Salvatore Mirandola* pour l’appelant.

Montano Cabezas pour l’intimé.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

KPMG Law LLP, Toronto, pour l’appelant.

Le sous-procureur général du Canada pour l’intimé.

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

[1] LA JUGE GLEASON : Le présent appel concerne le pouvoir prévu à l’article 231.7 de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1 (la LIR), dont dispose un tribunal judiciaire d’ordonner aux contribuables de fournir des renseignements et des documents demandés précédemment dans une demande fondée sur l’article 231.1 de la LIR et que le contribuable refuse de fournir.

[2] Dans l’ordonnance faisant l’objet de l’appel, dont les motifs sont répertoriés sous la référence *Canada (Revenu national) c. Miller*, 2021 CF 851 (*Miller*), la Cour fédérale (la juge Walker) a rendu une ordonnance conformément à l’article 231.7 de la LIR, celle-ci ordonnant à l’appelant de fournir des renseignements, de produire des documents et d’obtenir des renseignements et des documents auprès de ses

comptables, de ses avocats et de sa banque au Luxembourg. L'ordonnance faisait suite à une série de demandes que le ministre a délivrées à l'appelant en application de l'article 231.1 de la LIR.

[3] L'appelant soutient que l'ordonnance rendue par la Cour fédérale devrait être annulée principalement parce que la décision rendue par notre Cour dans l'arrêt *Canada (Revenu national) c. Cameco Corporation*, 2019 CAF 67, [2020] 4 R.C.F. 254 (*Cameco*) établit que la Cour fédérale n'avait pas le pouvoir de rendre l'ordonnance. Plus précisément, l'appelant soutient que l'arrêt *Cameco* établit que, lorsqu'une demande fondée sur l'article 231.1 de la LIR a été délivrée, un tribunal judiciaire ne peut qu'ordonner la production des documents en possession du contribuable et peut uniquement exiger que le contribuable fournisse des renseignements au sujet de la provenance, de l'emplacement et de la conservation de ses livres et registres ou d'autres documents. Comme l'ordonnance rendue par la Cour fédérale en l'espèce avait une plus grande portée, l'appelant soutient que cette ordonnance doit être annulée. L'appelant soutient également que le pouvoir de réparation conféré à la Cour fédérale était restreint par les conditions relatives aux demandes fondées sur l'article 231.1 de la LIR, et que la Cour fédérale a commis une erreur en exigeant que l'appelant fournisse des documents qui n'avaient pas été demandés ou qu'il avait déjà fournis.

[4] Pour les motifs qui suivent, je conclus que la Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en parvenant à la conclusion que les documents et les renseignements en question faisaient l'objet des demandes fondées sur l'article 231.1 de la LIR, que l'appelant n'a pas respectées. Je conclus également que la Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en tirant la conclusion selon laquelle l'arrêt *Cameco* ne limite pas la compétence de la Cour fédérale de la façon dont le fait valoir l'appelant, et que les dispositions pertinentes de la LIR conféraient à la Cour fédérale la compétence pour rendre l'ordonnance visée par l'appel. Je rejeterais donc le présent appel avec dépens fixés à la somme forfaitaire convenue de 2 000 \$.

I. Dispositions législatives pertinentes

[5] Il convient de commencer par énoncer les dispositions législatives pertinentes.

[6] Au Canada, la LIR établit un régime de recouvrement des créances fiscales fondé sur l'autodéclaration des contribuables. Comme l'a mentionné la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *R. c. McKinlay Transport Ltd.*, [1990] 1 R.C.S. 627 (*McKinlay Transport*), à la page 637, il serait naïf de croire que tous les contribuables feront les autodéclarations appropriées et paieront les impôts dus. Compte tenu de cette réalité, la LIR renferme une vaste gamme de mécanismes d'application.

[7] La première de ces mesures pertinentes quant au présent appel est énoncée au paragraphe 230(1) de la LIR. Elle exige du contribuable qu'il conserve au Canada les livres et registres qui contiennent les renseignements requis servant à déterminer le montant d'impôt qu'il doit payer. Il est ainsi rédigé :

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 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.

[8] Les articles 230 à 232 de la LIR prévoient le pouvoir du ministre du Revenu national (le ministre) de procéder à des vérifications, d'exiger la production de renseignements et de documents et d'obtenir des ordonnances de production. De façon générale, ces dispositions autorisent le ministre (en pratique, par l'intermédiaire d'un représentant) ou les personnes autorisées à agir au nom du ministre à procéder aux vérifications des contribuables, à demander des documents et des renseignements auprès des contribuables ou des tiers et, s'il est impossible de les obtenir, à permettre au ministre de demander une ordonnance de production à la cour supérieure d'une province ou à la Cour fédérale. L'article 231.6 de la LIR renferme des dispositions précises sur l'obtention de documents qui se trouvent à l'extérieur du Canada, et l'article 232 de la LIR porte sur certaines questions relatives aux documents détenus par les avocats, à l'égard desquels des revendications du privilège des communications entre client et avocat peuvent être invoquées.

[9] Le libellé complet des dispositions de la LIR qui s'appliquent au présent appel figure à l'annexe aux présents motifs. Les parties de ces dispositions particulièrement pertinentes sont énoncées ci-dessous.

Définitions

231 Les définitions qui suivent s'appliquent aux articles 231.1 à 231.8.

[...]

document Sont compris parmi les documents les registres. Y sont assimilés les titres et les espèces. (*document*)

[...]

personne autorisée Personne autorisée par le ministre pour l'application des articles 231.1 à 231.5 (*authorized person*)

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.

[...]

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 ou envoyé conformément au paragraphe (1.1), 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.

Avis

(1.1) L'avis visé au paragraphe (1) peut être :

a) soit signifié à personne;

b) soit envoyé par courrier recommandé ou certifié;

c) soit envoyé par voie électronique à une banque ou une caisse de crédit qui a consenti par écrit à recevoir les avis visés au paragraphe (1) par voie électronique.

[...]

Enquête

231.4 (1) Le ministre peut, pour l'application et l'exécution de la présente loi, autoriser une personne, qu'il s'agisse ou non d'un fonctionnaire de l'Agence du revenu du Canada, à faire toute enquête que celle-ci estime nécessaire sur quoi que ce soit qui se rapporte à l'application et l'exécution de la présente loi.

Nomination d'un président d'enquête

(2) Le ministre qui, conformément au paragraphe (1), autorise une personne à faire enquête doit immédiatement demander à la Cour canadienne de l'impôt une ordonnance où soit nommé un président d'enquête.

[...]

Sens de *renseignement* ou *document étranger*

231.6 (1) Pour l'application du présent article, un renseignement ou document étranger s'entend d'un renseignement accessible, ou d'un document situé, à l'étranger, qui peut être pris en compte 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.

Obligation de fournir des renseignements ou documents étrangers

(2) Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, par avis signifié ou envoyé conformément au paragraphe (3.1), exiger d'une personne résidant au Canada ou d'une personne n'y résidant pas mais y exploitant une entreprise de fournir des renseignements ou documents étrangers.

[...]

Révision par un juge

(4) La personne à qui l'avis est signifié ou envoyé peut, dans les 90 jours suivant la date de signification ou d'envoi, contester, par requête à un juge, la mise en demeure du ministre.

[...]

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.

[...]

Conditions

(3) Le juge peut imposer, à l'égard de l'ordonnance, les conditions qu'il estime indiquées.

[...]

Définitions

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

avocat Dans la province de Québec, un avocat ou notaire et, dans toute autre province, un barrister ou un solicitor. (*lawyer*)

[...]

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

[...]

Secret professionnel invoqué lors de l'examen de documents

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

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

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.

Requête présentée par l'avocat ou son client

(4) En cas de saisie et mise sous garde d'un document en vertu du paragraphe (3) ou de rétention d'un document en vertu du paragraphe (3.1), le client ou l'avocat au nom de celui-ci peut :

a) dans les 14 jours suivant la date où le document a ainsi été mis sous garde ou a ainsi commencé à être retenu, après avis au sous-procureur général du Canada au moins trois jours francs avant qu'il soit procédé à cette requête, demander à un juge de rendre une ordonnance qui :

(i) d'une part, fixe la date — tombant au plus 21 jours après la date de l'ordonnance — et le lieu où il sera statué sur la question de savoir si le client bénéficie du privilège des communications entre client et avocat en ce qui concerne le document,

II. Ordonnance et motifs de la Cour fédérale

[10] Je me pencherai maintenant sur l'ordonnance et les motifs de la Cour fédérale en l'espèce.

[11] La Cour fédérale était saisie d'une demande d'ordonnance de production présentée par le ministre au titre de l'article 231.7 de la LIR, enjoignant à l'appelant de se conformer aux demandes dont le ministre a précédemment affirmé qu'elles ont été présentées conformément à l'article 231.1 de la LIR. Le ministre a sollicité des ordonnances à l'égard de plusieurs éléments, et la Cour fédérale a rendu une ordonnance portant sur sept d'entre eux et a rejeté la demande concernant plusieurs autres éléments. Plus précisément, la Cour fédérale a ordonné à l'appelant, qui exploitait une entreprise de consultation et faisait l'objet d'une vérification à l'égard de plusieurs années d'imposition, de fournir :

- une réponse à la demande visant à obtenir des factures envoyées par l'appelant à l'une de ses clientes, Casala Limited (Casala), et décrivant les services fournis pour les années visées par vérification (ordonnance, sous-alinéa 1a)(i));

- des renseignements concernant les modalités du ou des contrats conclus verbalement entre l'appelant et Casala et les factures présentées à Casala pour la période visée par la vérification (ordonnance, sous-alinéa 1a)(ii));
- un tableau détaillé de la rémunération reçue de Casala pour la période visée par la vérification (ordonnance, sous-alinéa 1a)(iii));
- les renseignements et documents des comptes bancaires de l'appelant au Luxembourg, énumérés dans les demandes délivrées à l'appelant, sous réserve de l'obtention auprès de la banque luxembourgeoise d'une déclaration selon laquelle les documents demandés ne sont pas accessibles ou ne le seront que si l'appelant se rend personnellement à la banque au Luxembourg, auquel cas il est ordonné à l'appelant de fournir une explication et des documents à l'appui concernant la réponse de la banque (ordonnance, sous-alinéa 1b)(i));
- une comptabilité de tous les fonds déposés dans les comptes luxembourgeois de l'appelant et la ou les sources des fonds déposés (ordonnance, sous-alinéa 1b)(ii));
- une copie des grands livres de fiducie conservés par les avocats de l'appelant au Canada, attestant les renseignements visés dans les demandes du ministre concernant les paiements reçus par les cabinets d'avocats, à moins que le ou les cabinets d'avocats en question refusent de remettre les documents à l'appelant, auquel cas l'appelant est tenu de fournir une lettre écrite à cet égard provenant du ou des cabinets d'avocats (ordonnance, alinéa 1c); et
- les détails du revenu professionnel brut de l'appelant figurant à la ligne 164 de sa déclaration de revenus pour 2016, indiqués dans la demande du ministre en date du 1^{er} mai 2019 (ordonnance, alinéa 1d)).

[12] Devant la Cour fédérale, l'appelant a avancé à peu près les mêmes arguments qu'il a fait valoir devant notre Cour, à savoir qu'il ne pouvait pas être tenu de fournir les éléments suivants en vertu de l'article 231.1 de la LIR :

- (a) les renseignements au-delà de ceux qui concernent la provenance, l'emplacement ou la conservation de ses livres et registres ou d'autres documents;
- (b) les documents qu'il n'avait pas en sa possession, et qui étaient en possession de tiers, qui agissaient en son nom; et
- (c) les documents et les renseignements qui, selon lui, n'étaient pas exigés dans les demandes faites en application de l'article 231.1 de la LIR.

[13] Dans certains cas, il a également affirmé qu'il s'était conformé aux demandes.

[14] En revanche, le ministre a soutenu que le paragraphe 231.1(1) de la LIR conférait à la Cour le pouvoir de rendre une ordonnance de production et a invoqué la totalité du paragraphe à l'appui de sa thèse.

[15] La Cour fédérale a commencé son analyse en faisant remarquer que, pour que la demande d'ordonnance de production soit accueillie, le ministre était tenu d'établir que : 1) les éléments avaient été demandés conformément à l'article 231.1 de la LIR et l'appelant était tenu de les fournir aux termes de cette disposition; 2) l'appelant ne l'avait pas fait dans un délai raisonnable; et 3) les éléments demandés n'étaient pas protégés par le privilège des communications entre client et avocat.

[16] La dernière condition n'était pas en litige devant la Cour fédérale et ne l'est pas non plus devant notre Cour.

[17] En ce qui concerne la première des conditions précitées, la Cour fédérale a reconnu que tous les éléments qu'elle avait ordonné à l'appelant de fournir avaient été demandés conformément à l'article 231.1 de la LIR. La Cour fédérale a en outre déterminé qu'un contribuable était tenu de fournir de tels éléments en vertu de l'article 231.1 et que, par conséquent, ils pouvaient faire l'objet d'une ordonnance de production au titre de l'article 231.7 de la LIR.

[18] Plus précisément, la Cour fédérale a rejeté l'interprétation qu'a faite l'appelant de la décision de notre Cour dans l'arrêt *Cameco*, concluant que la décision rendue dans cet arrêt se limitait à la conclusion selon laquelle un contribuable ne pouvait pas être contraint de se soumettre à une entrevue et de répondre aux questions posées au cours de l'entrevue.

[19] Après avoir examiné les dispositions législatives applicables, la Cour fédérale a conclu que le libellé général employé au paragraphe 231.1(1) de la LIR et, plus précisément, la référence dans ce paragraphe aux renseignements qui auraient dû se trouver dans les livres et registres d'un contribuable conférait à la Cour le pouvoir de rendre l'ordonnance qu'elle a rendue parce que les éléments en question étaient effectivement visés par une demande fondée sur le paragraphe 231.1(1) de la LIR. À cet égard, la Cour fédérale a conclu que le paragraphe 231.1(1) de la LIR confère au ministre le pouvoir d'exiger la production de renseignements de la nature de ceux que la Cour a ordonné à l'appelant de fournir, qui allaient au-delà de la provenance, de l'emplacement ou de la conservation des livres et registres ou d'autres documents de l'appelant. La Cour fédérale a aussi conclu que, pour les mêmes raisons, le paragraphe 231.1(1) de la LIR conférait au ministre le pouvoir d'exiger que l'appelant tente d'obtenir les documents et les renseignements demandés auprès de sa banque au Luxembourg, de ses comptables et de ses avocats.

[20] En ce qui a trait à l'obligation de déployer de tels efforts, la Cour fédérale a fait remarquer ce qui suit : « un contribuable doit faire des efforts raisonnables pour répondre avec exactitude aux demandes de documents et de renseignements qui entrent dans le champ d'application du paragraphe 231.1(1) » (*Miller*, au paragraphe 50).

[21] La Cour fédérale a conclu que la deuxième des conditions susmentionnées était également remplie à l'égard des éléments visés par son ordonnance. Dans chaque cas, la Cour fédérale a examiné les éléments de preuve et, au moment de rendre l'ordonnance, a déterminé que l'appelant ne s'était pas conformé aux demandes fondées sur l'article 231.1 de la LIR.

III. Analyse

[22] J'examinerai maintenant les arguments de l'appelant. En discutant de la thèse défendue par l'appelant, il convient de commencer par analyser en détail les points qui ne sont pas contestés.

A. Points non contestés

[23] Le premier des points non contestés porte sur la norme de contrôle à appliquer par notre Cour. Comme il s'agit d'un appel d'une décision de la Cour fédérale, la norme de contrôle en appel s'applique. Par conséquent, les erreurs de droit sont susceptibles de contrôle selon la norme de la décision correcte, alors que les erreurs de fait ou les erreurs mixtes de fait et de droit, qui ne comportent pas de question de droit isolable, sont assujetties à la norme de l'erreur manifeste et dominante (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, aux paragraphes 8 et 37; *BP Canada Energy Company c. Canada (Revenu national)*, 2017 CAF 61, [2017] 4 R.C.F. 310, au paragraphe 56).

[24] Le deuxième point non contesté porte sur le fait que l'appelant n'a pas conservé les livres et registres, comme l'exige le paragraphe 230(1) de la LIR. L'intimé affirme que les divers éléments que la Cour fédérale a ordonné à l'appelant de fournir auraient dû être inscrits dans ses livres et registres au Canada, en conformité avec le paragraphe 230(1) de la LIR. L'appelant ne conteste pas ce point. Par conséquent, si l'appelant s'était conformé à ses obligations en matière de tenue de registres, il ne fait aucun doute que le ministre aurait eu le droit d'obtenir une ordonnance de production des livres et registres contenant ces renseignements si le ministre avait délivré une demande à cet égard et si l'appelant ne les avait pas produits de son plein gré.

[25] Quant au troisième point, il est admis que le paragraphe 237.7(1) de la LIR énonce les éléments que le ministre doit établir pour avoir droit à une ordonnance de production. Avant d'énumérer ces éléments, il convient de reproduire le paragraphe encore une fois. Le paragraphe 231.7(1) de la LIR dispose de ce qui suit :

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.

[26] Il ressort clairement de cette disposition que les conditions préalables à la délivrance d'une ordonnance de production par la Cour fédérale sont les suivantes :

1. la personne contre qui l'ordonnance est rendue doit avoir été tenue, aux termes de l'article 231.1 ou 231.2 de la LIR, de fournir l'accès, l'aide, les renseignements ou les documents visés par l'ordonnance;

2. cette personne doit avoir fait défaut de fournir l'accès, l'aide, les renseignements ou les documents en question; et
3. quant aux renseignements ou aux documents, ils ne doivent pas faire l'objet du privilège des communications entre client et avocat.

B. *Points en litige*

[27] Alors que les parties divergent sur la question de savoir si l'appelant était en droit de refuser de se conformer aux demandes de l'Agence du revenu du Canada (l'ARC) en litige dans le présent appel, cela est déterminant quant à savoir si la LIR conférait à la Cour fédérale le pouvoir de rendre une ordonnance de production de la façon dont elle l'a fait. Comme je l'ai fait remarquer, les arguments avancés par l'appelant reposent principalement sur la décision rendue par notre Cour dans l'arrêt *Cameco*. Plus précisément, l'appelant soutient que l'arrêt *Cameco* permet de conclure que la Cour fédérale n'avait pas le pouvoir de rendre toutes les parties de l'ordonnance visée par l'appel, à l'exception de l'alinéa 1a)(i). En ce qui concerne ce paragraphe de l'ordonnance de la Cour fédérale sur lequel nous reviendrons plus en détail plus loin, l'appelant allègue principalement qu'il s'y est conformé et qu'aucun document ne correspond aux demandes qui lui ont été délivrées. L'appelant soumet également des arguments subsidiaires fondés sur les articles 231.6 et 232 de la LIR.

[28] Les arguments de l'appelant fondés sur l'arrêt *Cameco* et les articles 231.6 et 232 de la LIR soulèvent des questions de droit, tandis que ses autres arguments soulèvent des questions de fait. Compte tenu de l'importance qu'a l'arrêt *Cameco* sur les arguments de l'appelant, il convient de commencer l'analyse en examinant précisément ce qui a été décidé dans cet arrêt.

1) Quels sont les principes qui se dégagent de l'arrêt *Cameco*?

[29] Dans l'arrêt *Cameco*, dans lequel la juge Woods a rédigé des motifs concordants, le juge Rennie s'est exprimé au nom de la majorité. Au paragraphe 1 des motifs de la majorité de la Cour, le juge Rennie énonce ainsi les questions dont la Cour est saisie :

La question en litige dans le présent appel est de savoir si le ministre du Revenu national peut exiger que des employés d'une société se présentent à des entrevues et répondent oralement à des questions posées par les vérificateurs de l'Agence du revenu du Canada (ARC). Le ministre soutient que l'alinéa 231.1(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl), ch. 1 (la Loi), lui confère le pouvoir de le faire.

[30] En ce qui concerne les faits dont la Cour était saisie dans l'arrêt *Cameco*, l'ARC avait demandé à 25 employés de *Cameco* et ses filiales d'assister à des entrevues et de répondre oralement à diverses catégories de questions qui, selon l'ARC, étaient pertinentes pour ses vérifications de la conformité de *Cameco* avec les règles en matière de prix de transfert prévues dans la LIR. Cela faisait suite à un long processus de vérification au cours duquel *Cameco* avait déjà fourni des renseignements détaillés à l'ARC. *Cameco* a indiqué à l'ARC qu'elle était disposée à répondre aux questions par écrit, mais a refusé que les employés assistent aux entrevues et répondent oralement aux questions.

[31] La Cour fédérale a rejeté la demande d'ordonnance exigeant que les employés assistent aux entrevues au titre de l'article 231.7 de la LIR, concluant que cet article ne conférait pas à la Cour le pouvoir de contraindre à des entrevues et que, de toute façon, certains facteurs d'ordre discrétionnaire militaient contre la délivrance d'une ordonnance de production.

[32] Notre Cour a rejeté l'appel. La juge Woods aurait rejeté l'appel en se fondant sur le pouvoir discrétionnaire de la Cour fédérale. La majorité, par contre, a conclu que la Cour fédérale n'avait pas le pouvoir d'ordonner aux employés d'assister aux entrevues. Dans cette affaire, le ministre, à la différence de l'espèce, s'était fondé uniquement sur l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR à l'appui de la demande. En l'espèce, comme je l'ai fait remarquer, le ministre se fonde sur la totalité du paragraphe 231.1(1) pour justifier son pouvoir de délivrer les demandes en litige dans le présent appel.

[33] Un élément central des motifs de la majorité dans l'arrêt *Cameco* portait sur les modifications apportées à la LIR en 1986, par lesquelles la mention du droit du ministre d'exiger des réponses verbales sous serment prévue par l'article 231.1 a été retirée et ajoutée à ce qui est maintenant l'article 231.4 de la LIR. En vertu de l'article 231.4 de la LIR, le ministre peut demander à la Cour canadienne de l'impôt de rendre une ordonnance pour qu'une enquête soit tenue devant un président d'enquête, au cours de laquelle des éléments de preuve peuvent être obtenus sous serment de toute personne.

[34] Avant les modifications apportées en 1986, le paragraphe 231.1(1) (qui figurait alors au paragraphe 231(1)) de la LIR était ainsi libellé :

Enquêtes

231. (1) Toute personne qui y est autorisée par le Ministre, pour toute fin relative à l'application ou à l'exécution de la présente loi, peut, en tout temps raisonnable, pénétrer dans tous lieux ou endroits dans lesquels l'entreprise est exploitée ou des biens sont gardés, ou dans lesquels il se fait quelque chose se rapportant à des affaires quelconques, ou dans lesquels sont ou devraient être tenus des livres ou registres, et

a) vérifier ou examiner les livres et registres, et tout compte, pièce justificative, lettre, télégramme ou autre document qui se rapporte ou qui peut se rapporter aux renseignements qui se trouvent ou devraient se trouver dans les livres ou registres, ou le montant de l'impôt exigible en vertu de la présente loi,

b) examiner les biens décrits dans un inventaire ou tous biens, procédés ou matière dont l'examen peut, à son avis, lui aider à déterminer l'exactitude d'un inventaire ou à contrôler les renseignements qui se trouvent ou devraient se trouver dans les livres ou registres, ou le montant de tout impôt exigible en vertu de la présente loi,

c) obliger le propriétaire ou le gérant des biens ou de l'entreprise et toute autre personne présente sur les lieux de lui prêter toute aide raisonnable dans sa vérification ou son examen, et de répondre à toutes questions appropriées se rapportant à la vérification ou à l'examen, soit oralement, soit, si cette personne l'exige, par écrit, sous serment ou par déclaration exigée par la loi et, à cette fin, obliger le propriétaire ou le gérant de l'accompagner sur les lieux, et

d) si, au cours d'une vérification ou d'un examen, il lui semble qu'une infraction à la présente loi ou à un règlement a été commise, cette personne autorisée peut saisir et emporter tous documents, registres, livres, pièces ou choses qui peuvent être requis comme preuves de l'infraction à toute disposition de la présente loi ou d'un règlement.

[Soulignements dans l'arrêt *Cameco*.]

[35] En grande partie en raison de la disparition de l'ancienne obligation de répondre à des questions sous serment prévue dans ce qui est maintenant l'article 231.1 de la LIR, la majorité des juges dans l'arrêt *Cameco* a conclu qu'à la suite des modifications, le ministre ne pouvait pas exiger que des personnes assistent à des entrevues en vertu de l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR. La conclusion de la Cour selon laquelle l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR n'autorisait pas la délivrance de la demande en litige dans l'arrêt *Cameco*, pour sa part, signifiait que la Cour fédérale avait raison de refuser de rendre une ordonnance au titre de l'article 231.7 de la LIR, ce qui aurait contraint les employés à assister aux entrevues.

[36] Ainsi qu'il ressort de ce qui précède, la question soumise à la Cour dans l'arrêt *Cameco* était uniquement de savoir si le ministre était en droit de contraindre des personnes à assister à des entrevues pour répondre à des questions en vertu de l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR. Les énoncés plus généraux formulés dans l'arrêt *Cameco* (par exemple, aux paragraphes 18 à 23, sur lesquels l'appelant se fonde) doivent être interprétés dans le contexte de la question soumise à la Cour dans cette instance et s'y limiter.

[37] Ainsi, l'arrêt *Cameco* n'est pas déterminant pour l'issue du présent appel; notre Cour ayant simplement conclu que le ministre ne peut pas contraindre des personnes à assister à des entrevues en vertu de l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR. Par conséquent, il est nécessaire que notre formation détermine si la Cour fédérale a commis une erreur dans son interprétation de l'article 231.1 de la LIR en l'espèce.

2) Texte, contexte et objet des dispositions pertinentes de la LIR

[38] Les principes régissant l'interprétation des lois sont bien établis et exigent que le tribunal examine le texte, le contexte et l'objet d'une disposition pour en déterminer le sens. Comme on peut le lire dans le passage souvent cité de l'arrêt *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, au paragraphe 10 :

Il est depuis longtemps établi en matière d'interprétation des lois qu'« il faut lire les termes d'une loi 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 » : voir 65302 *British Columbia Ltd. c. Canada*, [1999] 3 R.C.S. 804, par. 50. L'interprétation d'une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique destinée à dégager un sens qui s'harmonise avec la Loi dans son ensemble.

(Voir aussi, dans le même sens, *CIBC World Markets Inc. c. Canada*, 2019 CAF 147, aux paragraphes 27–28 et *Hillier c. Canada (Procureur général)*, 2019 CAF 44, au paragraphe 24.

a) Texte

[39] En analysant le texte des dispositions en cause dans le présent appel, le point de départ approprié exige de tenir compte du sens du terme « document » à l'article 231.1 de la LIR et des dispositions connexes qui suivent. L'article 231 de la LIR dispose qu'aux fins des articles 231.1 à 231.8 de la LIR, « [s]ont compris parmi les documents les registres. Y sont assimilés les titres et les espèces ». Le terme signifie donc beaucoup plus qu'un document pouvant faire l'objet d'une inspection physique, et

comprend les fonds reçus par un contribuable qui portent sur toutes les questions visées par l'ordonnance rendue par la Cour fédérale en l'espèce.

[40] Le prochain point important de l'analyse textuelle de ces dispositions porte sur l'examen du sens à attribuer au verbe « vérifier » à l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR (ou « *audit* » dans la version anglaise de l'alinéa). Contrairement au terme « document », les dispositions en cause ne prévoient aucune définition de ce que signifie le verbe « vérifier ».

[41] Les définitions des dictionnaires n'étaient pas la conclusion préconisée par l'appelant, à savoir qu'une vérification empêche de demander des renseignements sur les fonds se trouvant dans le compte bancaire d'un contribuable, les comptes en fidéicomis de son avocat ou des détails sur les factures envoyées à ses clients. Au contraire, ces définitions attribuent un sens beaucoup plus large aux termes « vérifier » et « *audit* » qui engloberaient des questions de la nature de celles qui sont soulevées en l'espèce.

[42] Le *Canadian Oxford Dictionary*, 2^e éd. par Katherine Barber (Don Mills, Ont. : Oxford University Press, 2004), définit le sens du substantif « *audit* » comme comprenant [TRADUCTION] « une analyse ou un examen détaillé [surtout] dans le but d'évaluer les forces et les faiblesses » et le verbe « *audit* » comme l'acte de procéder à une vérification. Le *Collins English Dictionary*, 13^e éd. par Ian Brookes et al. (Glasgow : HarperCollins Publishers, 2018) donne une définition large du terme « *audit* » comme étant [TRADUCTION] « toute vérification ou tout examen approfondi [nous soulignons] ».

[43] De même, le sens du terme français « vérifier » ne se limite pas au sens préconisé par l'appelant. *Le Petit Robert*, éd. par Alain Rey et Josette Rey-Debove (Paris : Dictionnaires Le Robert — SEJER, 2022) à la p. 2693, définit le verbe « vérifier » comme suit : « Examiner la valeur de (qqch.), par une confrontation avec les faits ou par un contrôle de la cohérence interne ». *Le Petit Larousse illustré*, éd. par Claude Nimmo et Julie Pelpel-Moulian (Paris : Larousse, 2018), définit également le verbe « vérifier » comme étant le fait de « contrôler » et de « [s]oumettre à un contrôle ».

[44] Ainsi, les termes « vérifier » ou « *audit* » sont de portée large et englobent davantage que l'examen physique d'un document en possession du contribuable.

[45] À ce stade de l'analyse, il est utile de citer encore une fois le paragraphe 231.1(1) de la LIR, qui dispose de ce qui suit :

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. [Non souligné dans l'original.]

[46] Le libellé clair de l'alinéa 231.1(1)a) permet aux personnes autorisées par le ministre de « vérifier » les « documents » (les espèces) du contribuable ou d'autres personnes qui se rapportent ou peuvent se rapporter soit aux renseignements qui devraient figurer dans les livres ou registres du contribuable, soit à tout montant payable par le contribuable en vertu de la LIR.

[47] Compte tenu de la définition large du terme « document », qui comprend des espèces, des définitions du verbe « vérifier » (ou du terme « *audit* ») tirées des dictionnaires, ainsi que de la reconnaissance, à l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR, de ce qui peut faire l'objet d'une vérification, y compris les renseignements qui devraient figurer dans les livres et registres du contribuable ou qui se rapportent à des sommes payables par le contribuable en vertu de la LIR, je suis d'avis que le libellé clair de cet alinéa confère à l'ARC le pouvoir d'obtenir le genre de renseignements demandés en l'espèce.

[48] Je ne suis pas la seule à être de cet avis.

[49] Dans l'arrêt *Redeemer Foundation c. Canada (Revenu national)*, 2008 CSC 46, [2008] 2 R.C.S. 643 (*Redeemer*), la Cour suprême du Canada a rejeté une demande de contrôle judiciaire visant à annuler une demande de l'ARC fondée sur l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR pour qu'un organisme de bienfaisance fournisse des renseignements sur ses donateurs. Au premier paragraphe des motifs de la Cour suprême, la juge en chef McLachlin et le juge LeBel, qui se sont exprimés au nom de la majorité, ont fait remarquer que la question dont la Cour était saisie était de déterminer « si [...] le ministre devait demander une autorisation judiciaire, en vertu du par. 231.2(2) de la [LIR], avant d'exiger que [l'appelante] lui remette des renseignements sur l'identité de ses donateurs ». La Cour suprême a conclu que cette autorisation n'était pas requise, et que « [l']effet combiné de l'al. 230(2)a) [l']obligation en matière de tenue de registres applicable aux organismes de bienfaisance] et de l'art. 231.1 permettait au ministre d'obtenir des renseignements sur l'identité des donateurs » (au paragraphe 1).

[50] Bien que dans l'arrêt *Redeemer*, l'appelante n'ait pas présenté le même argument que l'appelant soumet en l'espèce, il ressort clairement des motifs prononcés par notre Cour dans l'arrêt *Canada (Revenu national) c. Fondation Redeemer*, 2006 CAF 325, [2007] 3 R.C.F. 40, que l'ARC a demandé des renseignements à l'appelante, par opposition à de simples documents écrits, et a demandé à l'appelante de compiler

une liste de reçus pour dons de bienfaisance. Au paragraphe 37, le juge Pelletier, qui s'est exprimé au nom de notre Cour, a déclaré ce qui suit :

Il n'est pas contesté que, dans l'exercice du pouvoir de vérification énoncé à l'article 231.1, le vérificateur de l'ARC peut examiner tous les livres et registres de la Fondation, y compris les doubles de reçu, et préparer, à la suite de cette inspection, une liste comportant les noms et adresses des donateurs pour diverses années d'imposition. Si le vérificateur peut obtenir les renseignements en examinant lui-même les livres et registres de la Fondation, je ne connais aucun principe qui l'obligerait à solliciter une ordonnance judiciaire avant de demander l'aide de la Fondation pour obtenir exactement les mêmes renseignements.

[51] En rejetant l'appel, la Cour suprême du Canada a conclu en termes très clairs que le ministre peut obtenir des renseignements visés à l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR. Au paragraphe 13 des motifs de l'arrêt *Redeemer*, après avoir cité l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR, les juges majoritaires se sont exprimés comme suit :

Au vu même de son libellé, cette disposition vise la situation dont il est question en l'espèce. Elle autorise le ministre à examiner les « renseignements qui figurent dans les livres [de la Fondation] [...] ou qui devraient y figurer ». Les renseignements en cause concernant des tiers, savoir les contribuables donateurs de la Fondation, se trouvaient dans les livres de la Fondation ou auraient dû y figurer conformément aux vastes exigences de tenue de registres établies par le par. 230(2). [Non souligné dans l'original.]

[52] Au paragraphe 24, après avoir traité de l'objet de l'article 231.1, les juges majoritaires ont déclaré ce qui suit :

... le par. 231.1(1) est libellé en termes généraux. Il permet l'accès « aux renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer ». Il donne donc accès tant aux renseignements concernant des tiers que le contribuable est tenu de conserver, qu'à ceux que le contribuable n'est pas tenu de conserver, mais qui se trouvent dans ses registres. [Non souligné dans l'original.]

[53] Il appert que la conclusion tirée dans l'arrêt *Redeemer* n'a pas suffisamment été portée à l'attention de la formation saisie de l'appel dans l'affaire *Cameco* puisque les motifs prononcés dans l'arrêt *Cameco* n'en font pas mention. Cette omission donne une raison supplémentaire d'interpréter l'arrêt *Cameco* comme se limitant étroitement à la conclusion selon laquelle le ministre ne peut pas contraindre des personnes à assister à des entrevues en vertu de l'alinéa 231.1(1)a).

[54] Je suis d'avis que l'arrêt *Redeemer* de la Cour suprême répond entièrement aux arguments de l'appelant en l'espèce et appuie entièrement la thèse du ministre. Il y est établi que les renseignements qui auraient dû figurer dans les livres et registres de l'appelante, mais qui n'y s'y trouvent pas, peuvent être demandés dans une demande fondée sur l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR.

[55] En outre, mon interprétation de l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR est conforme à l'arrêt de notre Cour intitulé *Friedman c. Canada (Revenu national)*, 2021 CAF 101, rendu après l'arrêt *Cameco*, comme l'intimé le fait remarquer à juste titre au paragraphe 31 de son mémoire des faits et du droit. Dans cet arrêt, la Cour a confirmé une ordonnance de production rendue par la Cour fédérale, exigeant des réponses écrites à un questionnaire de l'ARC dans lequel étaient demandés des renseignements semblables à ceux qu'il a été ordonné à l'appelant de produire en l'espèce. L'ARC

s'était fondée sur l'alinéa 231.1(1)a) en établissant une obligation de remplir le questionnaire.

[56] En plus de l'alinéa 231.1(1)a) de la LIR, le libellé de l'alinéa 231.1(1)b) de la LIR appuie également le droit du ministre d'exiger les renseignements que l'appelant a été ordonné de fournir en l'espèce. L'alinéa 231.1(1)b) de la LIR permet à une personne autorisée par le ministre d'« examiner » toute « matière concernant [...] [le] contribuable » qui « peut aider » à « établir l'exactitude [...] [des] renseignements qui figurent dans les livres ou registres du contribuable ou qui devraient y figurer » ou qui « peut aider [...] à établir l'exactitude de [...] tout montant payable par le contribuable ». Il est difficile de voir comment cette disposition pourrait être rédigée de façon plus générale.

[57] Les définitions tirées des dictionnaires des termes « examiner » et « *examine* » ne se limitent pas à l'examen physique des éléments en possession du contribuable, et comprennent des questions de la nature qui se posent en l'espèce. À titre d'exemple, le *Canadian Oxford Dictionary* définit le verbe « *examine* » de façon aussi large que [TRADUCTION] « *étudier la nature ou l'état de* »; le *Collins English Dictionary* le résume comme suit : [TRADUCTION] « enquêter ». *Le Petit Robert*, à la page 966, définit le verbe « examiner » comme suit : « [c]onsidérer avec attention, avec réflexion », et *Le Petit Larousse illustré* donne la définition suivante : « [é]tudier attentivement, minutieusement ».

[58] Aussi, l'emploi des termes « toute matière » et « *matter* » indique la portée de l'enquête visée par le législateur.

[59] Peut-être plus important encore, l'alinéa 231.1(1)b) élargit la portée de l'examen non seulement aux renseignements figurant dans les livres et registres du contribuable, mais également aux renseignements qui devraient y figurer, ainsi qu'à toute matière dont l'examen aiderait la personne autorisée à établir l'exactitude du montant payable par le contribuable sous le régime de la LIR. Je suis d'accord avec le ministre pour dire que la portée de ces termes appuie sa thèse. Les renseignements qui devraient figurer dans les livres et registres du contribuable, mais qui n'y s'y trouvent pas, sont souvent non étayés par des documents. Une personne autorisée ne pourrait examiner ces renseignements qu'en obtenant une réponse à toutes questions pertinentes.

[60] Je conclus donc que, selon le libellé des alinéas 231.1(1)a) et b) de la LIR, le ministre avait le pouvoir de délivrer les demandes en question dans le présent appel.

b) *Contexte*

[61] Le contexte pertinent comprend d'abord le reste du paragraphe 231.1(1) de la LIR.

[62] Je suis d'accord avec l'appelant sur le fait que le passage intercalaire du paragraphe 231.1(1) de la LIR limite les alinéas 231.1(1)c) et d) à l'exercice du pouvoir conféré par le paragraphe 231.1(1) de la LIR précédant le passage intercalaire. Les alinéas 231.1(1)c) et d) doivent donc être lus conjointement avec les parties précédentes du paragraphe. Bien que cela puisse fort bien signifier que ni l'alinéa 231.1(1)c) ni l'alinéa 231.1(1)d) de la LIR ne confèrent une source de pouvoir indépendante à elle seule en l'espèce, on ne peut faire abstraction de ces alinéas.

[63] Pour les besoins du présent appel, l'alinéa 231.1(1)d) de la LIR est particulièrement pertinent. Cette disposition, dans sa forme actuelle, a été adoptée en 1986, au même moment que l'obligation de donner des réponses orales aux questions posées, y compris celles sous serment, a été supprimée de l'article 231.1 et que l'article 231.4 a été ajouté à la LIR. La version actuelle de l'alinéa 231.1(1)d) est libellée en termes généraux et exige de toute personne que le vérificateur rencontre ou dont la présence est exigée sur les lieux d'affaires du contribuable donne des réponses à « toutes les questions pertinentes à l'application et l'exécution de la [LIR] ». Je le répète, il est difficile de concevoir comment la disposition pourrait être rédigée de façon plus générale. Je suis d'accord avec le ministre sur le fait que la portée de cette disposition appuie son interprétation des alinéas 231.1(1)a) et b) de la LIR.

[64] Le contexte pertinent comprend également les articles 231.2, 231.6 et 232 de la LIR.

[65] L'article 231.2 précise les pouvoirs qui sont conférés au ministre d'exiger des contribuables et des tiers qu'ils fournissent des renseignements et des documents. Contrairement à l'article 231.1, l'article 231.2 confère des pouvoirs au ministre plutôt qu'aux personnes autorisées par le ministre. En pratique, le ministre délègue son pouvoir d'agir conformément à cette disposition et à d'autres dispositions de la LIR à « un fonctionnaire ou une catégorie de fonctionnaires » en application du paragraphe 220(2.01) de la LIR. On doit toutefois s'attendre à ce que les délégations prévues au paragraphe 220(2.01) de la LIR soient accordées à un nombre plus restreint d'employés de l'ARC qu'aux « personnes » autorisées à procéder à des vérifications.

[66] L'article 231.2 comprend également des exigences procédurales absentes de l'article 231.1 de la LIR. Il s'agit notamment de l'obligation d'envoyer un avis signifié à personne ou envoyé par courrier recommandé, qui indique la nature des renseignements à fournir (paragraphe 231.2(1) et (1.1)). Si le ministre était tenu de recourir à l'article 231.2 de la LIR chaque fois que des renseignements qui auraient dû être inscrits dans les livres et registres sont exigés du contribuable, le processus de vérification s'en trouverait probablement entravé de façon importante.

[67] Je remarque également que l'article 231.2 de la LIR s'applique « [m]algré les autres dispositions de [la LIR] ». Compte tenu de ce libellé, il n'est pas nécessaire d'interpréter l'article 231.2 comme conférant un pouvoir distinct de celui qui est énoncé ailleurs. En fait, la nécessité de cette disposition tend à prouver la conclusion contraire et prévoit la possibilité que les dispositions se recoupent.

[68] L'effet de l'argument avancé par l'appelant en l'espèce est d'affirmer que les articles 231.1 et 231.2 de la LIR constituent chacun un code complet, de sorte que les pouvoirs conférés par l'article 231.2 ne peuvent être exercés aux termes de l'article 231.1. Je suis d'avis que cet argument est insoutenable à la lumière de la conclusion tirée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Redeemer*. Cet arrêt établit que les diverses dispositions en cause dans le présent appel ne sont pas des cloisons étanches et qu'elles se recoupent.

[69] L'existence d'un tel recoupement empêche également l'appelant d'invoquer les articles 231.6 et 232 de la LIR. Parce que le recoupement est possible, on ne peut interpréter l'article 232 comme énonçant qu'il s'agit du seul processus permettant d'obtenir des documents auprès des avocats de l'appelant ou l'article 231.6 comme

énonçant que le seul processus d'obtention de documents est auprès de la banque de l'appelant au Luxembourg.

[70] De plus, en ce qui concerne les documents détenus par l'avocat d'un contribuable, notre Cour a confirmé dans l'arrêt *Revcon Oilfield Constructors Incorporated c. Canada (Revenu national)*, 2017 CAF 22 (*Revcon*), que le ministre peut obtenir une ordonnance comme celle prononcée en l'espèce, enjoignant à l'appelant de solliciter les documents demandés auprès de ses avocats. Le juge Stratas, qui s'exprimait au nom de notre Cour dans l'arrêt *Revcon*, a indiqué que, dans cette affaire, l'ordonnance rendue obligeait légitimement l'appelante à communiquer tous les documents en sa possession, sous son autorité ou sous sa garde (au paragraphe 9). Il s'agissait notamment de documents non privilégiés que l'appelante était en droit de recevoir de ses avocats.

[71] La Cour fédérale a également confirmé que les ordonnances rendues en application de l'article 231.1 de la LIR visent légitimement les documents en la possession, sous l'autorité ou sous la garde du contribuable (voir, par exemple, *Canada (Revenu national) c. Amdocs Canadian Managed Services Inc.*, 2015 CF 1234, aux paragraphes 33, 34, 75 et 76, et *Canada (Revenu national) c. Ghermezian*, 2022 CF 236, aux paragraphes 73–78).

[72] En l'espèce, la Cour fédérale a formulé son ordonnance avec soin visant à ne pas dépasser les bornes. Il n'a pas été ordonné à l'appelant de produire les documents détenus par ses avocats, mais plutôt de les obtenir et, advenant l'impossibilité de les obtenir, de fournir la correspondance reçue par l'appelant expliquant pourquoi les documents ne lui seraient pas communiqués par les personnes qui les ont en leur possession. Aussi, la partie de l'ordonnance portant sur l'obtention des détails du revenu professionnel de l'appelant inscrit à la ligne 164 de sa déclaration de revenus de 2016 exigeait que l'appelant fasse des recherches auprès de son comptable.

[73] Compte tenu du libellé général des alinéas 231.1(1)a), b) et d) de la LIR, la Cour fédérale était en droit d'exiger que l'appelant effectue ces recherches en conformité avec les efforts raisonnables qu'il doit déployer pour se conformer aux demandes du ministre.

[74] Dans le même ordre d'idées, l'ordonnance rendue par la Cour fédérale portant sur les documents et les renseignements détenus par la banque de l'appelant en Suisse n'exige pas leur production, mais simplement que l'appelant en fasse la demande et, advenant un refus, qu'il fournisse l'explication du refus qu'il a lui-même reçu. Compte tenu de la manière dont la Cour fédérale a formulé son ordonnance, la décision de notre Cour dans l'arrêt *eBay Canada Limited c. Canada (Revenu national)*, 2008 CAF 348, [2010] 1 R.C.F. 145 (*eBay*), sur laquelle se fonde l'appelant, vient en fait au secours du ministre en l'espèce. Dans le présent appel, comme dans l'arrêt *eBay*, il n'a pas été ordonné à l'appelant de produire des documents étrangers.

[75] J'estime également que l'arrêt de notre Cour intitulé *BP Canada Energy Company c. Canada (Revenu national)*, 2017 CAF 61, [2017] 4 R.C.F. 310 (*BP*) sur lequel se fonde l'appelant, ne lui est d'aucun secours. L'arrêt *BP* portait sur une situation tout à fait différente. Dans l'affaire *BP*, l'ARC a demandé d'obtenir des parties des documents de travail préparés par des vérificateurs d'une société ouverte en vue de préparer les états financiers, comme l'exige la législation provinciale en matière de

valeurs mobilières. Les parties de documents de travail en question précisait les raisons pour lesquelles des provisions avaient été prévues dans les états financiers pour pallier le risque d'impôt sur le revenu impayé. Cet impôt éventuel n'était pas visé par la vérification de l'ARC. Notre Cour a conclu qu'il n'était pas nécessaire qu'ils soient communiqués partiellement parce que cela aurait pour effet de déconsidérer la fonction de vérification et de porter atteinte à l'intégrité du processus entourant les rapports financiers exigés par les lois sur les valeurs mobilières. En parvenant à cette conclusion, le juge en chef Noël, s'exprimant au nom de notre Cour, a déclaré que l'« obligation d'auto-cotisation [exigée par la LIR] n'exige pas du contribuable qu'il assujettisse à l'impôt des sommes qu'il estime non imposables », et il ne peut donc pas être tenu de révéler ses « points faibles » (au paragraphe 82). Ces considérations sont à des années-lumière des questions ayant fait l'objet de l'ordonnance en l'espèce, qui ne concernent que les revenus reçus par l'appelant et leur mode de paiement.

[76] Par conséquent, le contexte en cause dans la LIR et la jurisprudence interprétant la LIR appuient le pouvoir de la Cour fédérale de rendre l'ordonnance portée en appel en l'espèce.

c) *Objet*

[77] Les dispositions en cause dans le présent appel servent à fournir au ministre, par l'intermédiaire de l'ARC, un mécanisme visant à veiller au respect de la LIR. La nécessité de se prévaloir d'un tel mécanisme est évidente en soi compte tenu du régime d'autocotisation établi sous le régime de la LIR, comme l'a mentionné la Cour suprême du Canada dans les arrêts *McKinlay Transport Ltd.*, aux pages 636, 637 et 648, et *R. c. Jarvis*, 2002 CSC 73, [2002] 3 R.C.S. 757, aux paragraphes 49–51.

[78] Pareil objet vient étayer mon interprétation de l'article 231.1 et est incompatible avec l'interprétation que fait l'appelant de cet article, qui, comme je l'ai déjà mentionné, nuirait à la capacité de l'ARC d'exercer ses fonctions de vérification.

[79] Je détermine donc que le texte, le contexte et l'objet de l'article 231.1 de la LIR mènent à la conclusion que la Cour fédérale a eu raison de conclure qu'elle avait le pouvoir d'ordonner à l'appelant de fournir les renseignements [qu'elle a ordonné qu'il fournisse] et de chercher à obtenir les documents et les renseignements auprès de ses comptables, de ses avocats et de sa banque au Luxembourg.

[80] Par conséquent, la Cour fédérale n'a pas commis d'erreur de droit.

3) Erreurs supplémentaires alléguées par l'appelant

[81] Je me pencherai finalement sur les autres arguments invoqués par l'appelant, qui visent des questions de fait et qui sont susceptibles de contrôle selon la norme déférente de l'erreur manifeste et dominante.

[82] À cet égard, l'appelant allègue : 1) qu'il s'est conformé à la demande de production des factures, et que la portée de l'alinéa 1a)(i) de l'ordonnance de la Cour fédérale le mènerait à répondre qu'il n'est pas en possession de ces factures; 2) qu'il s'est conformé à la demande exigeant un tableau détaillé de la rémunération reçue de Casala, comme l'exige le sous-alinéa 1a)(iii) de l'ordonnance de la Cour fédérale; et 3) qu'il a déjà fourni, dans une certaine mesure, les renseignements exigés à l'alinéa 1d)

de l'ordonnance de la Cour fédérale ou qu'il ne semble pas avoir en possession ces renseignements.

[83] En ce qui concerne la première des questions susmentionnées, la Cour fédérale a conclu que l'appelant « n'a[vait] pas fourni au ministre une déclaration selon laquelle il n'existait aucune facture écrite, sous quelque forme que ce soit » (*Miller*, au paragraphe 39). Je ne vois aucune erreur dans cette conclusion. Dans ses réponses aux demandes, l'appelant n'a pas mentionné clairement que ces factures n'existaient pas. Il était donc loisible à la Cour fédérale d'ordonner leur production. Quant à la réponse à l'ordonnance de produire les factures envoyées à Casala, dont la Cour fédérale a ordonné leur production, l'appelant est tenu de déterminer si ces factures existent et, dans l'affirmative, de les produire.

[84] Quant à la deuxième question susmentionnée, la Cour fédérale a conclu que les réponses de l'appelant étaient « incomplètes et équivoques » puisque la seule réponse que l'appelant avait donnée était qu'il croyait être payé par Casala au moyen de deux virements télégraphiques d'environ 20 000 € chacun en plus des sommes versées à ses avocats. À la lumière de cette réponse, la Cour fédérale n'a pas commis d'erreur en apposant les termes « incomplètes et équivoques » aux réponses, et il lui était donc loisible de rendre l'ordonnance qu'elle a rendue au sous-alinéa 1a)(iii).

[85] Enfin, en ce qui concerne l'alinéa 1d) de l'ordonnance de la Cour fédérale, cette dernière a conclu que l'appelant avait demandé ces renseignements, mais qu'il n'avait pas encore reçu de réponse de ses comptables en raison de retards liés à la pandémie de COVID-19. Les éléments de preuve dont la Cour fédérale était saisie étayaient cette conclusion. Par conséquent, je ne vois aucune erreur commise par la Cour fédérale lorsqu'elle a ordonné à l'appelant de chercher à obtenir ces renseignements et, s'il les recevait, de les produire.

IV. Conclusion proposée

[86] Par conséquent, je rejeterais le présent appel avec dépens. Les parties ont convenu que les dépens devraient suivre l'issue de la cause et être établis à 2 000 \$, ce que je trouve raisonnable. Je les établirais donc à cette somme.

LA JUGE MACTAVISH, J.C.A. : Je souscris à ces motifs.

LA JUGE ROUSSEL, J.C.A. : Je souscris à ces motifs.

Annexe : dispositions de la LIR pertinentes dans le cadre du présent appel

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

[...]

Généralités

Livre de comptes et registres

230 (1) Quiconque exploite une entreprise et quiconque est obligé, par ou selon la présente loi, de payer ou de percevoir des impôts ou autres montants doit tenir des registres et des livres de comptes (y compris un inventaire annuel, selon les modalités réglementaires) à son lieu d'affaires ou de résidence au Canada ou à tout autre lieu que le

ministre peut désigner, dans la forme et renfermant les renseignements qui permettent d'établir le montant des impôts payables en vertu de la présente loi, ou des impôts ou autres sommes qui auraient dû être déduites, retenues ou perçues.

[...]

Définitions

231 Les définitions qui suivent s'appliquent aux articles 231.1 à 231.8.

document Sont compris parmi les documents les registres. Y sont assimilés les titres et les espèces. (*document*)

juge Juge d'une cour supérieure compétente de la province où l'affaire prend naissance ou juge de la Cour fédérale. (*judge*)

[...]

personne autorisée Personne autorisée par le ministre pour l'application des articles 231.1 à 231.5 (*authorized person*)

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.

[...]

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 ou envoyé conformément au paragraphe (1.1), 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.

Avis

(1.1) L'avis visé au paragraphe (1) peut être :

- a) soit signifié à personne;
- b) soit envoyé par courrier recommandé ou certifié;
- c) soit envoyé par voie électronique à une banque ou une caisse de crédit qui a consenti par écrit à recevoir les avis visés au paragraphe (1) par voie électronique.

Personnes non désignées nommément

(2) Le ministre ne peut exiger de quiconque — appelé « tiers » au présent article — la fourniture de renseignements ou production de documents prévue au paragraphe (1) concernant une ou plusieurs personnes non désignées nommément, sans y être au préalable autorisé par un juge en vertu du paragraphe (3).

Autorisation judiciaire

(3) Sur requête du ministre, un juge de la Cour fédérale peut, aux conditions qu'il estime indiquées, autoriser le ministre à exiger d'un tiers la fourniture de renseignements ou la production de documents prévues au paragraphe (1) concernant une personne non désignée nommément ou plus d'une personne non désignée nommément — appelée « groupe » au présent article —, s'il est convaincu, sur dénonciation sous serment, de ce qui suit :

- a) cette personne ou ce groupe est identifiable;
- b) la fourniture ou la production est exigée pour vérifier si cette personne ou les personnes de ce groupe ont respecté quelque devoir ou obligation prévu par la présente loi;
- c) et d) [Abrogés, 1996, ch. 21, art. 58(1)]

(4) à (6) [Abrogés, 2013, ch. 33, art. 21]

[...]

Enquête

231.4 (1) Le ministre peut, pour l'application et l'exécution de la présente loi, autoriser une personne, qu'il s'agisse ou non d'un fonctionnaire de l'Agence du revenu du Canada, à faire toute enquête que celle-ci estime nécessaire sur quoi que ce soit qui se rapporte à l'application et l'exécution de la présente loi.

Nomination d'un président d'enquête

(2) Le ministre qui, conformément au paragraphe (1), autorise une personne à faire enquête doit immédiatement demander à la Cour canadienne de l'impôt une ordonnance où soit nommé un président d'enquête.

Pouvoirs du président d'enquête

(3) Dans le cadre d'une enquête autorisée par le paragraphe (1), le président d'enquête nommé en vertu du paragraphe (2) a les pouvoirs conférés à un commissaire par les articles 4 et 5 de la *Loi sur les enquêtes* et ceux qui sont susceptibles de l'être par l'article 11 de cette loi.

Exercice des pouvoirs du président d'enquête

(4) Le président d'enquête nommé en vertu du paragraphe (2) exerce les pouvoirs conférés à un commissaire par l'article 4 de la *Loi sur les enquêtes* à l'égard des personnes que la personne autorisée à faire enquête considère comme appropriées pour la conduite de celle-ci; toutefois, le président d'enquête ne peut exercer le pouvoir de punir une personne que si, à la requête de celui-ci, un juge d'une cour supérieure ou d'une cour de comté atteste que ce pouvoir peut être exercé dans l'affaire exposée dans la requête et que si le requérant donne à la personne à l'égard de laquelle il se propose d'exercer ce pouvoir avis de l'audition de la requête 24 heures avant ou dans le délai plus court que le juge estime raisonnable.

Droits des témoins à l'enquête

(5) Quiconque témoigne à une enquête autorisée par le paragraphe (1) a le droit d'être représenté par avocat et, sur demande faite au ministre, de recevoir transcription de sa déposition.

Droits des personnes dont les affaires donnent lieu à enquête

(6) Toute personne dont les affaires donnent lieu à une enquête autorisée par le paragraphe (1) a le droit d'être présente et d'être représentée par avocat tout au long de l'enquête, sauf si le président d'enquête nommé en vertu du paragraphe (2) en décide autrement, sur demande du ministre ou d'un témoin, pour tout ou partie de l'enquête, pour le motif que la présence de cette personne et de son avocat ou de l'un d'eux nuirait à la bonne conduite de l'enquête.

Copies

231.5 (1) Lorsque, en vertu de l'un des articles 231.1 à 231.4, des documents font l'objet d'une opération de saisie, d'inspection, de vérification ou d'examen ou sont produits, la personne qui effectue cette opération ou auprès de qui est faite cette production ou tout fonctionnaire de l'Agence du revenu du Canada peut en faire ou en faire faire des copies et, s'il s'agit de documents électroniques, les imprimer ou les faire imprimer. Les documents présentés comme documents que le ministre ou une personne autorisée atteste être des copies des documents, ou des imprimés de documents électroniques, faits conformément au présent article font preuve de la nature et du contenu des documents originaux et ont la même force probante qu'auraient ceux-ci si leur authenticité était prouvée de la façon usuelle.

Observation

(2) Nul ne peut, physiquement ou autrement, entraver, rudoyer ou contrecarrer, ou tenter d'entraver, de rudoyer ou de contrecarrer, un fonctionnaire (cette expression s'entendant, au présent paragraphe, au sens du paragraphe 241(10)) qui fait une chose qu'il est autorisé à faire en vertu de la présente loi, ni empêcher ou tenter d'empêcher un fonctionnaire de faire une telle chose. Quiconque est tenu par le paragraphe (1) ou les articles 231.1 à 231.4 de faire quelque chose doit le faire, sauf impossibilité.

Sens de *renseignement ou document étranger*

231.6 (1) Pour l'application du présent article, un renseignement ou document étranger s'entend d'un renseignement accessible, ou d'un document situé, à l'étranger, qui peut être pris en compte 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.

Obligation de fournir des renseignements ou documents étrangers

(2) Malgré les autres dispositions de la présente loi, le ministre peut, par avis signifié ou envoyé conformément au paragraphe (3.1), exiger d'une personne résidant au Canada ou d'une personne n'y résidant pas mais y exploitant une entreprise de fournir des renseignements ou documents étrangers.

Contenu de l'avis

(3) L'avis doit :

- a)** indiquer le délai raisonnable, d'au moins 90 jours, dans lequel les renseignements ou documents étrangers doivent être fournis;
- b)** décrire les renseignements ou documents étrangers recherchés;
- c)** préciser les conséquences prévues au paragraphe (8) du défaut de fournir les renseignements ou documents étrangers recherchés dans le délai ci-dessus.

Avis

(3.1) L'avis visé au paragraphe (2) peut être :

- a)** soit signifié à personne;
- b)** soit envoyé par courrier recommandé ou certifié;
- c)** soit envoyé par voie électronique à une banque ou une caisse de crédit qui a consenti par écrit à recevoir les avis visés au paragraphe (2) par voie électronique.

Révision par un juge

(4) La personne à qui l'avis est signifié ou envoyé peut, dans les 90 jours suivant la date de signification ou d'envoi, contester, par requête à un juge, la mise en demeure du ministre.

Pouvoirs de révision

(5) À l'audition de la requête, le juge peut :

- a)** confirmer la mise en demeure;
- b)** modifier la mise en demeure de la façon qu'il estime indiquée dans les circonstances;
- c)** déclarer sans effet la mise en demeure s'il est convaincu que celle-ci est déraisonnable.

Précision

(6) Pour l'application de l'alinéa (5)c), le fait que des renseignements ou documents étrangers soient accessibles ou situés chez une personne non-résidente qui n'est pas contrôlée par la personne à qui l'avis est signifié ou envoyé, ou soient sous la garde de cette personne non-résidente, ne rend pas déraisonnable la mise en demeure de fournir ces renseignements ou documents, si ces deux personnes sont liées.

[...]

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.

[...]

Conditions

(3) Le juge peut imposer, à l'égard de l'ordonnance, les conditions qu'il estime indiquées.

[...]

Définitions

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

avocat Dans la province de Québec, un avocat ou notaire et, dans toute autre province, un barrister ou un solicitor. (*lawyer*)

fonctionnaire Personne qui exerce les pouvoirs conférés par les articles 231.1 à 231.5 (*officer*)

[...]

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 confidence professionnelle sauf que, pour l'application du présent article, un relevé comptable d'un avocat, y compris toute pièce justificative ou tout chèque, ne peut être considéré comme une communication de cette nature. (*solicitor-client privilege*)

Secret professionnel invoqué en défense

(2) L'avocat poursuivi pour n'avoir pas obtempéré à une exigence de fourniture d'un renseignement ou de production d'un document prévue par l'article 231.2 doit être acquitté s'il démontre, à la satisfaction du tribunal, ce qui suit :

- a)** pour des motifs raisonnables, il croyait qu'un de ses clients bénéficiait du privilège des communications entre client et avocat en ce qui concerne le renseignement ou le document;
- b)** il a indiqué au ministre ou à une personne régulièrement autorisée à agir pour celui-ci son refus d'obtempérer à cette exigence et a invoqué devant l'un ou l'autre le privilège des communications entre client et avocat dont bénéficiait un des ses client nommément désigné en ce qui concerne le renseignement ou le document.

Secret professionnel invoqué lors de la saisie de documents

(3) Le fonctionnaire qui, conformément à l'article 231.3, est sur le point de saisir un document en la possession d'un avocat qui invoque le privilège des communications entre client et avocat au nom d'un de ses clients nommément désigné en ce qui concerne ce document doit, sans inspecter ou examiner celui-ci ni en faire de copies :

a) d'une part, le saisir, ainsi que tout autre document pour lequel l'avocat invoque, en même temps, le même privilège au nom du même client, en faire un colis qu'il doit bien sceller et bien marquer;

b) d'autre part, confier le colis à la garde soit du shérif du district ou du comté où la saisie a été opérée, soit de la personne que le fonctionnaire et l'avocat conviennent par écrit de désigner comme gardien.

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 clients 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.

Requête présentée par l'avocat ou son client

(4) En cas de saisie et mise sous garde d'un document en vertu du paragraphe (3) ou de rétention d'un document en vertu du paragraphe (3.1), le client ou l'avocat au nom de celui-ci peut :

a) dans les 14 jours suivant la date où le document a ainsi été mis sous garde ou a ainsi commencé à être retenu, après avis au sous-procureur général du Canada au moins trois jours francs avant qu'il soit procédé à cette requête, demander à un juge de rendre une ordonnance qui :

(i) d'une part, fixe la date — tombant au plus 21 jours après la date de l'ordonnance — et le lieu où il sera statué sur la question de savoir si le client bénéficie du privilège des communications entre client et avocat en ce qui concerne le document,

[...]

Ordonnance sur requête de l'avocat ou de son client

(5) Une requête présentée en vertu de l'alinéa (4)c) doit être entendue à huis clos. Le juge qui en est saisi :

a) peut, s'il l'estime nécessaire pour statuer sur la question, examiner le document et, dans ce cas, s'assurer ensuite qu'un colis du document soit refait et que ce colis soit rescellé;

b) statue sur la question de façon sommaire :

(i) s'il est d'avis que le client bénéficie du privilège des communications entre client et avocat en ce qui concerne le document, il ordonne la restitution du document à l'avocat ou libère l'avocat de son obligation de le retenir, selon le cas,

(ii) s'il est de l'avis contraire, il ordonne :

(A) au gardien de remettre le document au fonctionnaire ou à quelque autre personne désignée par le commissaire du revenu, en cas de saisie et mise sous garde du document en vertu du paragraphe (3),

(B) à l'avocat de permettre au fonctionnaire ou à l'autre personne désignée par le commissaire du revenu d'inspecter ou examiner le document, en cas de rétention de celui-ci en vertu du paragraphe (3.1).

Le juge motive brièvement sa décision en indiquant de quel document il s'agit sans en révéler les détails.

[...]

Idem

(12) Aucun fonctionnaire ne peut inspecter, examiner ou saisir un document en la possession d'un avocat sans donner à celui-ci une occasion raisonnable d'invoquer le privilège des communications entre client et avocat en vertu de présent article.