

A-465-16
2018 FCA 51

A-465-16
2018 CAF 51

Iggillis Holdings Inc. and Ian Gillis (*Appellants*)

Iggillis Holdings Inc. et Ian Gillis (*appelants*)

v.

c.

The Minister of National Revenue (*Respondent*)

Le ministre du Revenu national (*intimé*)

and

et

Abacus Capital Corporations Mergers and Acquisitions, the Federation of Law Societies of Canada and The Canadian Bar Association (*Intervenors*)

Abacus Capital Corporations Mergers and Acquisitions, la Fédération des Ordres professionnels de juristes du Canada et L'Association du Barreau canadien (*intervenantes*)

INDEXED AS: IGGILLIS HOLDINGS INC. v. CANADA (NATIONAL REVENUE)

RÉPERTORIÉ: IGGILLIS HOLDINGS INC. c. CANADA (REVENU NATIONAL)

Federal Court of Appeal, Webb, Boivin and Rennie J.J.A.—Edmonton, October 2, 2017; Ottawa, March 6, 2018.

Cour d'appel fédérale, juges Webb, Boivin et Rennie, J.C.A.—Edmonton, 2 octobre 2017; Ottawa, 6 mars 2018.

*Barristers and Solicitors — Solicitor-client privilege — Common interest privilege — Appeal from Federal Court decision determining that advisory common interest privilege (CIP) is not a legitimate or acceptable application of solicitor-client privilege (SCP); therefore, legal opinion at issue to be disclosed to respondent — Abacus Capital Corporations Mergers and Acquisitions (Abacus) comprised of number of corporations, partnerships, trusts; providing tax advice in relation to corporate transactions — Abacus, appellants represented by counsel — Legal memorandum indicating tax implications for transactions produced — Memo prepared by one lawyer with input from other lawyer — Each lawyer sending memo to respective clients — Following completion of transactions, respondent serving on each appellant requirement under Income Tax Act, s. 231.2(1) to produce memorandum — Federal Court noting in reasons that CIP well entrenched in Canadian law but that advisory CIP not valid constituent form of SCP; therefore having no application to facts of present case — Whether Federal Court Judge correct in finding that CIP not valid principle of law that could be applied to legal memo in this case — Legal memo comprised almost exclusively of opinions on legal effects of transactions — Legal implications of transactions matters for Court to determine — Therefore, no loss of evidence if legal memo not disclosed but only loss of inadmissible opinion on legal implications of transactions — Federal Court relying heavily on American legal article, decision of New York Court of Appeals in *Ambac Assurance Corp. v. Countrywide Home**

Avocats — Secret professionnel de l'avocat — Privilège d'intérêt commun — Appel d'une décision de la Cour fédérale, qui a conclu que le privilège d'intérêt commun consultatif n'est pas une application légitime ou acceptable du privilège du secret professionnel de l'avocat et que, par conséquent, les conseils juridiques en cause devaient être communiqués à l'intimé — Abacus Capital Corporations Mergers and Acquisitions (Abacus) est composée de sociétés, de sociétés de personnes et de fiducies; elle donne des conseils fiscaux relativement à des opérations commerciales — Abacus et les appelants étaient représentés par des avocats — Une note de service indiquant les conséquences qui découleraient d'opérations selon les lois fiscales applicables a été rédigée — Cette note de service a été rédigée par un des avocats, avec l'avis de l'autre avocat — Chaque avocat a envoyé la note de service à son client respectif — Au terme des transactions, l'intimé a signifié à chaque appelant une demande fondée sur l'art. 231.2(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu exigeant la production de la note de service — Dans ses motifs, la Cour fédérale a indiqué que le privilège d'intérêt commun est bien établi dans la loi canadienne, mais que le privilège d'intérêt commun consultatif n'est pas un élément valide du secret professionnel de l'avocat et qu'il ne s'appliquait donc pas aux faits de l'espèce — La question en litige consistait à savoir si le juge de la Cour fédérale a correctement conclu que le privilège d'intérêt commun n'était pas un principe de droit valide qui pourrait s'appliquer à la note de service en l'espèce — La note de service constituait presque

Loans Inc, which rejected application of CIP in commercial transactions — However, under Act, s. 231.7(1)(b), requirements to provide documents not applying to document protected from disclosure by solicitor-client privilege as defined in Act, s. 232(1) — In present case, Alberta, British Columbia only provinces identified as being potential provinces for purposes of solicitor-client privilege definition — Federal Court's reasons for finding CIP not valid constituent form of solicitor-client privilege constituting general statements of policy — Cases, commentary examined here reinforcing Federal Court's conclusion that common interest privilege strongly implanted in Canadian law, in particular in Alberta, British Columbia — Not appropriate for Federal Court to rely on New York Court of Appeals decision to overturn decisions of Alberta, British Columbia courts — Based on court decisions in Alberta, British Columbia, solicitor-client privilege not waived when opinion provided by lawyer to one party is disclosed on confidential basis to other parties with sufficient common interest in same transactions — In present circumstances, Abacus, appellants having sufficient common interest in transactions to warrant finding that, in Alberta or British Columbia, legal memo protected from disclosure by solicitor-client privilege — Appeal allowed.

Income Tax — Practice — Disclosure of documents — Solicitor-client privilege — Appeal from Federal Court decision involving requirement under Income Tax Act, s. 231.2(1) to produce legal memorandum — Under Act, s. 231.7(1)(b), requirements to provide documents to respondent not applying to document protected from disclosure by solicitor-client privilege as defined in Act, s. 232(1) — In present case, Alberta, British Columbia only provinces identified as being potential provinces for purposes of solicitor-client privilege definition — Based on Alberta, British Columbia court decisions reviewed, solicitor-client privilege not waived when opinion provided by lawyer to one party is disclosed on confidential basis to other parties with sufficient common interest in same transactions — In present case, legal memo at issue did not need to

*exclusivement un avis décrivant les effets juridiques des opérations — Les conséquences juridiques des opérations sont des questions que la Cour doit trancher — Aucun élément de preuve n'est donc perdu si la note de service n'est pas divulguée; il n'y a que la perte d'un avis irrecevable sur les conséquences juridiques des opérations — La Cour fédérale s'est fortement appuyée sur un article juridique américain et la décision rendue par la Cour d'appel de New York dans l'arrêt *Ambac Assurance Corp. v. Countrywide Home Loans Inc*, qui a rejeté l'application du privilège d'intérêt commun dans les opérations commerciales — Cependant, l'art. 231.7(1)(b) de la Loi prévoit que les demandes exigeant la production de documents ne s'appliquent pas à un document protégé contre toute divulgation par le secret professionnel de l'avocat tel qu'il est défini à l'art. 232(1) de la Loi — En l'espèce, les seules provinces où cette définition pourrait potentiellement s'appliquer étaient l'Alberta et la Colombie-Britannique — Les motifs exposés par la Cour fédérale pour conclure que le privilège d'intérêt commun ne constitue pas une composante valide du secret professionnel de l'avocat étaient des énoncés de politique généraux — La jurisprudence et le commentaire qui ont été examinés dans la présente affaire ont renforcé la conclusion de la Cour fédérale selon laquelle le privilège d'intérêt commun est solidement implanté dans le droit canadien, particulièrement en Alberta et en Colombie-Britannique — Il n'était pas approprié pour la Cour fédérale de s'appuyer sur la décision de la Cour d'appel de New York pour infirmer les décisions des cours de l'Alberta et de la Colombie-Britannique — Sur le fondement des décisions des cours de l'Alberta et de la Colombie-Britannique, il n'y a pas renonciation au privilège du secret professionnel lorsque l'avis juridique de l'avocat d'une partie est communiqué, confidentiellement, à d'autres parties qui ont un intérêt commun suffisant dans la conclusion des mêmes opérations — Dans les circonstances de l'espèce, Abacus et les appelants avaient un intérêt commun suffisant dans les opérations pour justifier la conclusion selon laquelle, en Alberta et en Colombie-Britannique, la note de service était protégée contre la divulgation par le secret professionnel de l'avocat — Appel accueilli.*

Impôt sur le revenu — Pratique — Divulgence de documents — Secret professionnel de l'avocat — Appel d'une décision de la Cour fédérale concernant une demande fondée sur l'art. 231.2(1) de la Loi de l'impôt sur le revenu, exigeant la production d'une note de service — Comme le prévoit l'art. 231.7(1)(b) de la Loi, les demandes exigeant la production de documents à l'intimé ne s'appliquent pas à un document protégé contre toute divulgation par le secret professionnel de l'avocat tel qu'il est défini à l'art. 232(1) de la Loi — En l'espèce, les seules provinces où cette définition pourrait potentiellement s'appliquer étaient l'Alberta et la Colombie-Britannique — Sur le fondement des décisions des cours de l'Alberta et de la Colombie-Britannique examinées, il n'y a pas renonciation au privilège du secret professionnel lorsque

be disclosed to respondent since protected by solicitor-client privilege.

This was an appeal from a Federal Court decision determining that advisory common interest privilege (CIP) is not a legitimate or acceptable application of solicitor-client privilege (SCP) and therefore, the legal opinion at issue was to be disclosed to the respondent.

This appeal raised the issue of whether SCP continues to apply to a legal opinion that is disclosed to a person who is not the client of the lawyer who wrote the opinion but is involved in common transactions with the client of that lawyer.

Abacus Capital Corporations Mergers and Acquisitions (Abacus) is comprised of a number of corporations, partnerships and trusts. It provides tax advice in relation to corporate transactions. Abacus and the appellants were represented by counsel. As a result of various discussions between counsel for each side of the transactions, the proposed transactions were finalized and summarized in a series of charts. As well, a legal memorandum which indicated for each step in the series of transactions the implications that, in the opinion of the authors of the memo, would arise under the applicable taxing statutes, was produced. The memo was prepared by one of the lawyers with input from the other. Each lawyer sent the memo to their respective clients. Following the completion of the transactions, the respondent served two requirements (the requirements) under subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act* to produce this memorandum—one on each appellant. The memorandum was marked “**PRIVILEGED & CONFIDENTIAL**”. The legal memo was sent to Abacus and the appellants.

In its reasons, the Federal Court noted that CIP is well entrenched in Canadian law but then stated that advisory CIP is not a valid constituent form of SCP and therefore had no application to the facts of this case. The reasons were essentially centered around two concerns—the concern that the Court have all of the relevant evidence and the decision of the New York Court of Appeals in *Ambac Assurance Corp. v. Countrywide Home Loans Inc.*, which quoted an American legal article on the subject of SCP in an allied lawyer setting.

l’avis juridique de l’avocat d’une partie est communiqué, confidentiellement, à d’autres parties qui ont un intérêt commun suffisant dans la conclusion des mêmes opérations — Dans les circonstances de l’espèce, la note de service ne devait pas être communiquée à l’intimé parce qu’elle était protégée contre la divulgation par le secret professionnel de l’avocat .

Il s’agissait d’un appel d’une décision de la Cour fédérale, qui a conclu que le privilège d’intérêt commun consultatif n’est pas une application légitime ou acceptable du privilège du secret professionnel de l’avocat et que, par conséquent, les conseils juridiques en cause devaient être communiqués à l’intimé.

Le présent appel a soulevé la question de savoir si le secret professionnel de l’avocat continue de s’appliquer à un avis juridique communiqué à une personne qui n’est pas le client de l’avocat ayant rédigé l’avis, mais qui est partie à des opérations courantes avec le client de cet avocat.

Abacus Capital Corporations Mergers and Acquisitions (Abacus) est composée de sociétés, de sociétés de personnes et de fiducies. Elle donne des conseils fiscaux relativement à des opérations commerciales. Abacus et les appelants étaient représentés par des avocats. À la suite d’une série de discussions entre les avocats des parties, les opérations proposées ont été finalisées, puis résumées dans une série de graphiques. En outre, une note de service indiquant les conséquences qui découleraient, selon l’avis des auteurs, de chacune des étapes de la série d’opérations selon les lois fiscales applicables, a été rédigée. Cette note de service a été rédigée par un des avocats, avec l’avis de l’autre avocat. Chaque avocat a envoyé la note de service à son client respectif. Au terme des transactions, l’intimé a signifié deux demandes (les demandes) fondées sur le paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* — une à chaque appelant — dans lesquelles il exigeait la production de la note de service en question. La note de service portait la mention « **PROTÉGÉ ET CONFIDENTIEL** ». Elle a été transmise à Abacus et aux appelants.

Dans ses motifs, la Cour fédérale a indiqué que le privilège d’intérêt commun est bien établi dans la loi canadienne, mais elle a ensuite ajouté que le privilège d’intérêt commun consultatif n’est pas un élément valide du secret professionnel de l’avocat et qu’il ne s’appliquait donc pas aux faits de l’espèce. Les motifs étaient essentiellement centrés sur deux préoccupations — la question de savoir si la Cour pourra avoir accès à tous les éléments de preuve pertinents et l’arrêt *Ambac Assurance Corp. v. Countrywide Home Loans Inc.*, rendu par la Cour d’appel de New York, qui citait un article juridique américain portant sur le secret professionnel de l’avocat dans un contexte où plusieurs avocats travaillent en collaboration.

The issue was whether the Federal Court Judge was correct in finding that CIP is not a valid principle of law that could be applied to the legal memo in this case.

Held, the appeal should be allowed.

The legal memo is comprised almost exclusively of opinions on the legal effects of the transactions. The legal implications of the transactions are matters for the Court to determine. Whether a particular section of a taxing statute will apply or how it will apply is not a matter that is to be determined based on opinion evidence presented during a hearing. Therefore, there would be no loss of evidence if the legal memo were not disclosed but only a loss of an inadmissible opinion on the legal implications of the transactions.

The Federal Court Judge relied heavily on the legal article and the majority decision in *Ambac*, which rejected the application of CIP in commercial transactions. However, as provided in paragraph 231.7(1)(b) of the Act, the requirements to provide documents do not apply to a document that is protected from disclosure by solicitor-client privilege as defined in subsection 232(1) of that Act. In this case, the only provinces that were identified as being potential provinces for the purposes of this definition of solicitor-client privilege were Alberta and British Columbia. Therefore, the question was whether a superior court in Alberta or British Columbia would find that the legal memo was protected from disclosure by solicitor-client privilege. The Federal Court Judge's stated reasons for finding that common interest privilege is not a valid constituent form of solicitor-client privilege were, to a large extent, general statements of policy. Cases and commentary examined here reinforced the Federal Court's conclusion that common interest privilege is strongly implanted in Canadian law and around the common-law world and, in particular, in Alberta and British Columbia, which were the relevant provinces for the definition of solicitor-client privilege in subsection 232(1) of the Act in this case. It was therefore not appropriate for the Federal Court Judge to rely on the decision of the New York Court of Appeals to effectively overturn the decisions of the Alberta and British Columbia courts.

Based on the decisions of the courts in Alberta and British Columbia, solicitor-client privilege is not waived when an opinion provided by a lawyer to one party is disclosed, on a confidential basis, to other parties with sufficient common interest in the same transactions. In the circumstances of this

La question en litige consistait à savoir si le juge de la Cour fédérale a correctement conclu que le privilège d'intérêt commun n'était pas un principe de droit valide qui pourrait s'appliquer à la note de service en l'espèce.

Arrêt : l'appel doit être accueilli.

La note de service constituait presque exclusivement un avis décrivant les effets juridiques des opérations. Les conséquences juridiques des opérations sont des questions que la Cour doit trancher. La question de savoir si une disposition d'une loi fiscale s'appliquera ou comment elle s'appliquera n'est pas une question que l'on peut trancher en se fondant sur un témoignage présenté lors d'une audience. Aucun élément de preuve ne serait donc perdu si la note de service n'était pas divulguée. Il n'y aurait que la perte d'un avis irrecevable sur les conséquences juridiques des opérations.

Le juge de la Cour fédérale s'est fortement appuyé sur l'article juridique et la décision majoritaire rendue dans l'arrêt *Ambac*, qui a rejeté l'application du privilège d'intérêt commun dans les opérations commerciales. Cependant, comme le prévoit l'alinéa 231.7(1)(b) de la Loi, les demandes exigeant la production de la note de service ne s'appliquent pas à un document protégé contre toute divulgation par le secret professionnel de l'avocat tel qu'il est défini au paragraphe 232(1) de la Loi. En l'espèce, les seules provinces où cette définition pourrait potentiellement s'appliquer étaient l'Alberta et la Colombie-Britannique. La question était donc de savoir si une cour supérieure en Alberta ou en Colombie-Britannique conclurait que la note de service était protégée contre la divulgation par le secret professionnel de l'avocat. Les motifs exposés par le juge de la Cour fédérale pour conclure que le privilège d'intérêt commun ne constitue pas une composante valide du secret professionnel de l'avocat étaient, en grande partie, des énoncés de politique généraux. La jurisprudence et le commentaire qui ont été examinés dans la présente affaire ont renforcé la conclusion de la Cour fédérale selon laquelle le privilège d'intérêt commun est solidement implanté dans le droit canadien ainsi que dans le monde de la common law, particulièrement en Alberta et en Colombie-Britannique, les provinces concernées par la définition du secret professionnel de l'avocat au paragraphe 232(1) de la Loi en l'espèce. Il n'était donc pas approprié pour le juge de la Cour fédérale de s'appuyer sur la décision de la Cour d'appel de New York pour infirmer les décisions des cours de l'Alberta et de la Colombie-Britannique.

Sur le fondement des décisions des cours de l'Alberta et de la Colombie-Britannique, il n'y a pas renonciation au privilège du secret professionnel lorsque l'avis juridique de l'avocat d'une partie est communiqué, confidentiellement, à d'autres parties qui ont un intérêt commun suffisant dans la conclusion des

case, Abacus and the appellants had sufficient common interest in the transactions to warrant a finding that, in Alberta or British Columbia, the legal memo was protected from disclosure by solicitor-client privilege.

mêmes opérations. Dans les circonstances de l'espèce, Abacus et les appelants avaient un intérêt commun suffisant dans les opérations pour justifier la conclusion selon laquelle, en Alberta et en Colombie-Britannique, la note de service était protégée contre la divulgation par le secret professionnel de l'avocat.

STATUTES AND REGULATIONS CITED

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 231.2(1), 231.7(1)(b), 232(1) “solicitor-client privilege”.

CASES CITED

APPLIED:

Solosky v. The Queen, [1980] 1 S.C.R. 821, (1979), 105 D.L.R. (3d) 745; *Maximum Ventures Inc. v. De Graaf*, 2007 BCCA 510, 409 W.A.C. 215; *Milner et al. v. Minister of National Revenue*, 2002 BCSC 1344, 57 D.T.C. 5048; *Pitney Bowes of Canada Ltd. v. Canada*, 2003 FCT 214, 225 D.L.R. (4th) 747.

CONSIDERED:

Ambac Assurance Corp. v. Countrywide Home Loans Inc., 36 N.Y.S. 3d 838, 27 N.Y. 3d 616 (Ct. App. 2016); *Derco Industries Ltd. v. A.R. Grimwood Ltd.*, [1984] B.C.J. No. 1894 (QL) (C.A.), 1984 CarswellBC 1498 (WLNext Can.); *Syrek v. Canada*, 2009 FCA 53, 2009 D.T.C. 5063.

REFERRED TO:

Housen v. Nikolaisen, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235.

AUTHORS CITED

Giesel, Grace M. “End the Experiment: The Attorney-Client Privilege Should Not Protect Communications in the Allied Lawyer Setting” (2011–2012), 95 *Marq. L. Rev.* 475.

Lederman, Sydney N., John Sopinka and Alan W. Bryant. *The Law of Evidence in Canada*, 4th ed. Markham, Ont.: LexisNexis, 2014.

APPEAL from a Federal Court decision (2016 FC 1352, [2017] 4 F.C.R. 80) determining that advisory common interest privilege was not a legitimate or acceptable application of solicitor-client privilege and therefore, the legal opinion at issue was to be disclosed to the respondent. Appeal allowed.

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 231.2(1), 231.7(1)(b), 232(1) « privilège des communications entre client et avocat ».

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS APPLIQUÉES :

Solosky c. La Reine, [1980] 1 R.C.S. 821; *Maximum Ventures Inc. v. De Graaf*, 2007 BCCA 510, 409 W.A.C. 215; *Milner et al. v. Minister of National Revenue*, 2002 BCSC 1344, 57 D.T.C. 5048; *Pitney Bowes of Canada Ltd. c. Canada*, 2003 CFPI 214.

DÉCISIONS EXAMINÉES :

Ambac Assurance Corp. v. Countrywide Home Loans Inc., 36 N.Y.S. 3d 838, 27 N.Y. 3d 616 (Ct. App. 2016); *Derco Industries Ltd. v. A.R. Grimwood Ltd.*, [1984] B.C.J. n° 1894 (QL) (C.A.), 1984 CarswellBC 1498 (WLNext Can.); *Syrek c. Canada*, 2009 CAF 53.

DÉCISIONS CITÉES :

Housen c. Nikolaisen, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235.

DOCTRINE CITÉE

Giesel, Grace M. « End the Experiment : The Attorney-Client Privilege Should Not Protect Communications in the Allied Lawyer Setting » (2011–2012), 95 *Marq. L. Rev.* 475.

Lederman, Sydney N., John Sopinka et Alan W. Bryant. *The Law of Evidence in Canada*, 4^e éd. Markham, Ont. : LexisNexis, 2014.

APPEL d'une décision de la Cour fédérale (2016 CF 1352, [2017] 4 R.C.F. 80), qui a conclu que le privilège d'intérêt commun consultatif n'était pas une application légitime ou acceptable du privilège du secret professionnel de l'avocat et que, par conséquent, les conseils juridiques en cause devaient être communiqués à l'intimé. Appel accueilli.

APPEARANCES

Joel A. Nitikman for appellants and intervener Abacus Capital Corporation Mergers and Acquisitions.
Margaret McCabe and *Henry Gluch* for respondent.
Michael Feder, Q.C. and *Patrick Williams* for intervener Federation of Law Societies of Canada.

Mark Tonkovich and *Jacques Bernier* for intervener The Canadian Bar Association.

SOLICITORS OF RECORD

Dentons Canada LLP, Vancouver, for appellants and intervener Abacus Capital Corporation Mergers and Acquisitions.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

McCarthy Tétrault LLP, Vancouver, for intervener Federation of Law Societies of Canada.

Baker & McKenzie LLP, Toronto, for intervener The Canadian Bar Association.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] WEBB J.A.: This appeal raises the issue of whether solicitor-client privilege continues to apply to a legal opinion that is disclosed to a person who is not the client of the lawyer who wrote the opinion but who is involved in common transactions with the client of that lawyer. The Federal Court Judge (2016 FC 1352, [2017] 4 F.C.R. 80) found:

- (a) at paragraph 72 of his reasons, that “the memo is legal advice provided by the lawyers to their clients in the strictest confidence and protected from disclosure under SCP [solicitor-client privilege] subject to whether the privilege has been waived or is protected by CIP [common interest privilege]”; and
- (b) at paragraph 300 of his reasons, that “advisory CIP is not a legitimate or acceptable application

ONT COMPARU :

Joel A. Nitikman pour les appelants et l’intervenante Abacus Capital Corporation Mergers and Acquisitions.
Margaret McCabe et *Henry Gluch* pour l’intimé.
Michael Feder, c.r. et *Patrick Williams* pour l’intervenante la Fédération des Ordres professionnels de juristes du Canada.
Mark Tonkovich et *Jacques Bernier* pour l’intervenante l’Association du Barreau canadien.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

Dentons Canada LLP, Vancouver, pour les appelants et l’intervenante Abacus Capital Corporation Mergers and Acquisitions.
La sous-procureur général du Canada pour l’intimé.

McCarthy Tétrault S.E.N.C.R.L., s.r.l., Vancouver, pour l’intervenante, la Fédération des Ordres professionnels de juristes du Canada.

Baker & McKenzie LLP, Toronto, pour l’intervenante l’Association du Barreau canadien.

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

[1] LE JUGE WEBB, J.C.A. : Le présent appel soulève la question de savoir si le secret professionnel de l’avocat continue de s’appliquer à un avis juridique communiqué à une personne qui n’est pas le client de l’avocat ayant rédigé l’avis, mais qui est partie à des opérations courantes avec le client de cet avocat. Le juge de la Cour fédérale (2016 CF 1352, [2017] 4 R.C.F. 80) conclut :

- a) au paragraphe 72 de ses motifs, que « la note de service est une consultation juridique donnée par les avocats à leur client dans la plus stricte confidentialité et qu’elle est protégée contre la divulgation par le secret professionnel de l’avocat, à moins qu’il y ait eu renonciation au privilège ou qu’elle soit protégée par le privilège d’intérêt commun »;
- b) au paragraphe 300 de ses motifs, que « le privilège d’intérêt commun consultatif n’est pas une

of solicitor-client privilege” and, therefore the legal opinion was to be disclosed to the Minister of National Revenue (Minister).

[2] For the reasons that follow I would allow the appeal.

I. Background

[3] Abacus Capital Corporations Mergers and Acquisitions (Abacus) is comprised of a number of corporations, partnerships and trusts. It provides tax advice in relation to corporate transactions. Any tax saving arising from its advice is shared by the persons who use its services. In this case, Abacus structured a series of transactions which resulted in an Abacus entity acquiring the shares of the corporations that had been held by IGGillis Holdings Inc. and Ian Gillis (collectively, Gillis).

[4] Abacus was represented by Joel Nitikman of Fraser Milner Casgrain LLP (now Dentons Canada LLP) and Gillis was represented by Richard Kirby of Felesky Flynn LLP. As a result of various discussions between counsel for each side of the transaction, the proposed transactions were finalized and summarized in a series of charts. Joel Nitikman (with input from Richard Kirby) produced a memorandum which indicated for each step in the series of transactions the implications that, in the opinion of the authors of the memo, would arise under the applicable taxing statutes. Following the completion of the transactions the Minister served two requirements (the requirements) under subsection 231.2(1) of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, to produce this memorandum—one on IGGillis Holdings Inc. and the other on Ian Gillis. The only counsel who appeared at the hearing of this appeal for Abacus and Gillis was Joel Nitikman.

[5] Following the hearing of this appeal, two documents were delivered to this Court in a sealed envelope—a copy of 18 pages of diagrams showing, what would then have been, the proposed transactions and a memorandum which identified each step illustrated in the charts and

application légitime ou acceptable du privilège du secret professionnel de l’avocat » et que, par conséquent, les conseils juridiques doivent être communiqués au ministre du Revenu national (le ministre).

[2] Pour les motifs qui suivent, j’accueillerais l’appel.

I. Contexte

[3] Abacus Capital Corporations Mergers and Acquisitions (Abacus) est composée de sociétés, de sociétés de personnes et de fiducies. Elle donne des conseils fiscaux relativement à des opérations commerciales. Toute économie d’impôt résultant de ses conseils est partagée entre les personnes qui emploient ses services. En l’espèce, Abacus a organisé une série d’opérations qui a entraîné l’acquisition par une entité d’Abacus de parts dans des sociétés détenues par IGGillis Holdings Inc. et par Ian Gillis (collectivement Gillis).

[4] Abacus était représentée par Joel Nitikman de Fraser Milner Casgrain LLP (maintenant Dentons Canada LLP) et Gillis était représenté par Richard Kirby de Felesky Flynn LLP. À la suite d’une série de discussions entre les avocats des parties, les opérations proposées ont été finalisées, puis résumées dans une série de graphiques. Joel Nitikman (avec les commentaires de Richard Kirby) a rédigé une note de service indiquant les conséquences qui découleraient, selon l’avis des auteurs, de chacune des étapes de la série d’opérations selon les lois fiscales applicables. Au terme des transactions, le ministre a signifié deux demandes (les demandes) fondées sur le paragraphe 231.2(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, — une à IGGillis Holdings Inc. et l’autre à Ian Gillis — dans laquelle il exigeait la production de la note de service en question. Le seul avocat qui a comparu à l’audition du présent appel pour Abacus et Gillis était Joel Nitikman.

[5] À la suite de l’audition du présent appel, deux documents ont été envoyés à la Cour dans une enveloppe scellée : un document de 18 pages dans lequel figuraient des diagrammes décrivant ce qui, à l’époque, aurait été les opérations proposées ainsi qu’une note de

provided the opinion with respect to the implications of that step. The 18-page series of diagrams illustrating the transactions only contain minimal legal advice. Although both documents were in the envelope it is far from clear whether privilege is claimed for both. The Federal Court Judge noted, in paragraph 66 of his reasons, that “[w]hile the diagrams depicting the transactions might not be said to be privileged, I understand that this information is known to the Minister”. Certainly the Minister has the right to know what transactions were completed by taxpayers. The transactions that have been completed would have been disclosed in filings and documents available to the Minister and therefore, the transactions themselves would no longer be considered confidential *vis-a-vis* the Minister.

[6] In paragraph 3 of their memorandum of fact and law, Abacus and Gillis indicate that the “Memo” which is the subject of this appeal, is the memorandum in which the lawyers opine “on how to buy the shares in the most tax-efficient manner”. While there are a few notations of the application of provisions of the *Income Tax Act* on some of the diagrams, the memorandum is the more detailed explanation of the opinions of the lawyers. As well, the memorandum is marked “**PRIVILEGED & CONFIDENTIAL**” but there is no similar notation on the diagrams.

[7] The focus of the Federal Court was on the memorandum marked “**PRIVILEGED & CONFIDENTIAL**” in which the opinions on the legal implications of the transactions are expressed. In this appeal the focus continued to be on this memorandum. In these reasons this memorandum will be referred to as the Abacus memo.

[8] In paragraph 69 of his reasons, the Federal Court Judge stated that: “[t]he content of the memo is almost exclusively advice describing the legal effects in terms of each step in the transaction”. I agree with this description of the Abacus memo. The Federal Court Judge also found in paragraph 45 that “[t]he legal advice culminates

service qui indiquait chacune des étapes illustrées dans les graphiques et qui offrait un avis concernant les conséquences de chacune de ces étapes. Le document comprenant les diagrammes contient très peu de conseils juridiques. Même si les deux documents se trouvaient dans la même enveloppe, il est loin d’être évident que le secret professionnel est revendiqué pour les deux. Le juge de la Cour fédérale fait remarquer, au paragraphe 66 de ses motifs, que « [b]ien que l’on ne puisse peut-être pas dire que les diagrammes décrivant les opérations sont privilégiés, je comprends que ces renseignements sont connus du ministre ». Certes, le ministre est en droit de connaître les opérations qui ont été conclues par les contribuables. Les opérations conclues auraient été consignées dans des documents auxquels aurait accès le ministre et, par conséquent, elles ne seraient plus considérées comme confidentielles vis-à-vis du ministre.

[6] Au paragraphe 3 de leur mémoire des faits et du droit, Abacus et Gillis indiquent que la « note de service » qui fait l’objet du présent appel est la note de service dans laquelle les avocats se prononcent sur [TRADUCTION] « la façon d’acheter les actions de la manière la plus avantageuse possible sur le plan fiscal ». Bien qu’il y ait quelques notes sur l’application des dispositions de la *Loi de l’impôt sur le revenu* dans certains des diagrammes, la note de service comporte les explications les plus détaillées de l’avis des avocats. Par ailleurs, la note de service porte la mention [TRADUCTION] « **PROTÉGÉ ET CONFIDENTIEL** », alors qu’aucune mention similaire ne figure sur les diagrammes.

[7] La Cour fédérale s’est surtout penchée sur la note de service portant la mention [TRADUCTION] « **PROTÉGÉ ET CONFIDENTIEL** », qui comporte un avis sur les conséquences juridiques des opérations. En l’espèce, la Cour met également l’accent sur cette note de service. Dans les présents motifs, cette note de service sera appelée la note de service Abacus.

[8] Au paragraphe 69 de ses motifs, le juge de la Cour fédérale déclare que « [l]a note de service constitue presque exclusivement un avis décrivant les effets juridiques de chaque étape de l’opération ». Je souscris à cette description de la note de service Abacus. Le juge de la Cour fédérale conclut également, au paragraphe 45,

in the Abacus memo, which is primarily the work product of Abacus, based on its significant experience in similar transactions, but with the contribution of the respondents' lawyer, at least as depicted in the disclosed emails" and in paragraph 68 that "the Abacus memo was the fruit of cooperative efforts of both lawyers who were highly experienced in the legal considerations of income tax and related commercial law subjects".

[9] The Abacus memo was sent to Abacus and Gillis. Gillis was not the client of Joel Nitikman and Abacus was not the client of Richard Kirby.

II. Decision of the Federal Court

[10] The Minister argued that there was no common interest as between Abacus and Gillis as they were on the opposite sides of the proposed transactions. However, the Federal Court Judge [at paragraph 83] rejected this argument:

I do not agree with this submission. While it is true that the parties to a purchase and sale agreement are generally adverse in interest, when they are working cooperatively to reduce taxes payable on the sale of shares, the two parties share a common interest with regard to that legal issue. The Abacus memo related only to that issue because legal opinions drove the transaction. This is similar to the facts in *Pitney Bowes [Pitney Bowes of Canada Ltd. v. Canada, 2003 FCT 214, 225 D.L.R. (4th) 747]*, where at paragraph 4 it was noted that "multiple parties needed legal advice in areas where their interests were not adverse" and for the goal of "[h]aving the transaction concluded" [at paragraph 16].

[11] The Federal Court Judge also noted [at paragraph 91] that common interest privilege is well entrenched in Canadian law:

Besides, more recent American jurisprudence (see e.g. *Shipyards Associates; Teleglobe*) has recognized CIP in circumstances almost identical to those in this matter, which I do not need to describe, inasmuch as I accept the respondents' argument that CIP in transactional circumstances is strongly implanted in Canadian law and indeed around the common-law world.

que « [l]e conseil juridique a donné lieu à la note de service Abacus, qui est principalement le produit du travail d'Abacus, reposant sur sa vaste expérience des opérations similaires, mais à laquelle l'avocat des défendeurs a collaboré, du moins comme le démontrent les courriels communiqués » et, au paragraphe 68, que « la note de service Abacus était le fruit d'efforts conjugués des deux avocats, qui possédaient une très grande expérience des considérations juridiques de l'impôt sur le revenu et des sujets connexes en droit commercial ».

[9] La note de service Abacus a été transmise à Abacus et à Gillis. Gillis n'était pas le client de Joel Nitikman, et Abacus n'était pas la cliente de Richard Kirby.

II. Décision de la Cour fédérale

[10] Le ministre fait valoir qu'il n'y avait aucun intérêt commun entre Abacus et Gillis puisqu'ils étaient chacun d'un côté opposé des opérations proposées. Toutefois, le juge de la Cour fédérale [au paragraphe 83] a rejeté cet argument :

Je ne souscris pas à cette thèse. Bien qu'il soit vrai que les parties à une entente de vente et d'achat ont généralement un intérêt opposé, lorsqu'elles travaillent en collaboration pour réduire l'impôt payable sur la vente des actions, les deux parties partagent un intérêt commun à l'égard de cette question juridique. La note de service Abacus ne portait que sur cette question puisque des avis juridiques sous-tendaient l'opération. Les faits sont similaires à ceux dans la décision *Pitney Bowes [Pitney Bowes of Canada Ltd. c. Canada, 2003 CFPI 214]*, où, au paragraphe 4, il a été mentionné que « plusieurs parties avaient besoin de conseils juridiques dans des domaines où leurs intérêts n'étaient pas opposés » en vue « de voir la transaction s'effectuer » [au paragraphe 16].

[11] Le juge de la Cour fédérale a aussi indiqué [au paragraphe 91] que le privilège d'intérêt commun est bien établi dans la loi canadienne :

En outre, la jurisprudence américaine plus récente (voir p. ex. *Shipyards Associates; Teleglobe*) a reconnu le privilège d'intérêt commun dans des circonstances presque identiques à celles en l'espèce, que je n'ai pas besoin de décrire étant donné que je retiens la thèse des défendeurs selon laquelle le privilège d'intérêt commun dans un contexte transactionnel est solidement implanté dans le droit canadien ainsi que dans le monde de la common law.

[12] However, immediately after acknowledging that common interest privilege “is strongly implanted in Canadian law and indeed around the common-law world” he stated [at paragraph 92] that, essentially in his view, this was not correct:

Despite the Court’s acknowledgment of the challenge it faces in terms of the recognized stature of CIP, it nevertheless is very strongly of the view that CIP is not a valid component of SCP doctrine for the reasons that follow in the next section.

[13] In paragraph 298 of his reasons the Federal Court Judge set out a number of summary points that, in his view, supported his finding that “[a]dvisory CIP is not a valid constituent form of SCP and therefore has no application to the facts of this case”.

[14] Although lengthy, the Federal Court Judge’s reasons are essentially centered around two concerns—the concern that the Court have all of the relevant evidence and the decision of the New York Court of Appeals in *Ambac Assurance Corp. v. Countrywide Home Loans Inc.*, 36 N.Y.S. 3d 838 (Ct. App. 2016) (*Ambac*). The Federal Court Judge also referred extensively to the article by Professor Grace M. Giesel of the University of Louisville’s Brandeis School of Law (“End the Experiment: The Attorney-Client Privilege Should Not Protect Communications in the Allied Lawyer Setting” (2011–2012), 95 *Marq. L. Rev.* 475 (the Giesel article.)). The Giesel article was quoted in *Ambac*.

III. Issue

[15] The issue in this appeal is whether the Federal Court Judge was correct in finding that common interest privilege is not a valid principle of law that could be applied to the Abacus memo in this case. Since this is a question of law, the standard of review is correctness (*Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235).

[12] Par contre, immédiatement après avoir reconnu que le privilège d’intérêt commun « est solidement implanté dans le droit canadien ainsi que dans le monde de la common law », il a déclaré [au paragraphe 92] que, essentiellement, à son avis, cela n’était pas correct :

Même si notre Cour a reconnu le défi relatif à l’envergure du privilège d’intérêt commun, elle croit néanmoins fermement que le privilège n’est pas une composante valide du principe du secret professionnel de l’avocat pour les motifs exposés dans la prochaine partie.

[13] Au paragraphe 298 de ses motifs, le juge de la Cour fédérale énonce un certain nombre de points résumés qui, à son avis, étaye sa conclusion selon laquelle « [l]e privilège d’intérêt commun consultatif n’est pas un élément valide du secret professionnel de l’avocat et ne s’applique donc pas aux faits de l’espèce ».

[14] Malgré leur longueur, les motifs du juge de la Cour fédérale sont essentiellement centrés sur deux préoccupations — la question de savoir si la Cour pourra avoir accès à tous les éléments de preuve pertinents et l’arrêt *Ambac Assurance Corp. v. Countrywide Home Loans Inc.*, 36 N.Y.S. 3d 838 (Ct. App. 2016) (*Ambac*) rendue par la Cour d’appel de New York. De même, le juge de la Cour fédérale a cité abondamment l’article de la professeure Grace M. Giesel de la Brandeis School of Law de la University of Louisville (« End the Experiment : The Attorney-Client Privilege Should Not Protect Communications in the Allied Lawyer Setting » (2011–2012), 95 *Marq. L. Rev.* 475 (l’article de M^{me} Giesel)). L’article de M^{me} Giesel était cité dans l’arrêt *Ambac*.

III. Question en litige

[15] La question en litige consiste à savoir si le juge de la Cour fédérale a correctement conclu que le privilège d’intérêt commun n’est pas un principe de droit valide qui pourrait s’appliquer à la note de service Abacus en l’espèce. Comme il s’agit d’une question de droit, la norme de contrôle applicable est celle de la décision correcte (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235).

IV. Analysis

[16] In *Solosky v. The Queen*, [1980] 1 S.C.R. 821, at page 837, (1979), 105 D.L.R. (3d) 745, at page 758, the Supreme Court set out the general criteria that must be met for a document to be privileged:

As Mr. Justice Addy notes, privilege can only be claimed document by document, with each document being required to meet the criteria for the privilege—(i) a communication between solicitor and client; (ii) which entails the seeking or giving of legal advice; and (iii) which is intended to be confidential by the parties....

[17] The Abacus memo entails the giving of legal advice. The Abacus memo was largely prepared by Joel Nitikman with input from Richard Kirby. Each lawyer sent the memo to their respective clients. Therefore, the opinions expressed by Joel Nitikman were communicated by him to his client (Abacus) and the opinions of Richard Kirby were communicated by him to his client (Gillis). Therefore, the first two criteria, as set out above, are satisfied in this case. The issue, in this appeal, relates to the third criterion—confidentiality.

[18] The Federal Court Judge found, at paragraph 72 of his reasons, that the Abacus memo was subject to solicitor-client privilege, subject only to whether privilege had been waived or common interest privilege would result in the memo remaining privileged:

I conclude, therefore, that the memo is legal advice provided by the lawyers to their clients in the strictest confidence and protected from disclosure under SCP [solicitor-client privilege] subject to whether the privilege has been waived or is protected by CIP.

[19] I agree with this conclusion. If Joel Nitikman would have written one opinion for Abacus and this opinion was shared with Gillis, this opinion would have been privileged when communicated to Abacus and the issue would be whether the communication to Gillis would result in a loss of that privilege. If Richard Kirby would also have written a separate opinion for Gillis and this opinion was shared with Abacus, that opinion would also be privileged when communicated to Gillis and the issue

IV. Analyse

[16] Dans l'arrêt *Solosky c. La Reine*, [1980] 1 R.C.S. 821, à la page 837, la Cour suprême a énoncé les critères généraux auxquels un document doit répondre afin d'être protégé :

Comme le souligne le juge Addy, le privilège ne peut être invoqué que pour chaque document pris individuellement, et chacun doit répondre aux critères du privilège : (i) une communication entre un avocat et son client; (ii) qui comporte une consultation ou un avis juridiques; et (iii) que les parties considèrent de nature confidentielle [...]

[17] La note de service Abacus comporte une consultation juridique. Elle a été rédigée en grande partie par Joel Nitikman, avec l'avis de Richard Kirby. Chaque avocat a envoyé la note de service à son client respectif. Joel Nitikman a donc lui-même communiqué son avis à sa cliente (Abacus) et Richard Kirby a communiqué le sien à son client (Gillis). Par conséquent, il est satisfait aux deux premiers critères énoncés plus haut en l'espèce. La question en litige dans le présent appel concerne le troisième critère, celui de la confidentialité.

[18] Le juge de la Cour fédérale a conclu, au paragraphe 72 de ses motifs, que la note de service Abacus était protégée par le secret professionnel de l'avocat, à moins qu'il y ait eu renonciation au privilège ou qu'elle soit protégée par le privilège d'intérêt commun :

Je conclus donc que la note de service est une consultation juridique donnée par les avocats à leur client dans la plus stricte confidentialité et qu'elle est protégée contre la divulgation par le secret professionnel de l'avocat, à moins qu'il y ait eu renonciation au privilège ou qu'elle soit protégée par le privilège d'intérêt commun.

[19] Je souscris à cette conclusion. Si Joel Nitikman avait rédigé un avis juridique pour Abacus et que cet avis avait été communiqué à Gillis, il aurait été protégé au moment de son envoi à Abacus et la question aurait été de savoir si le fait de l'avoir communiqué à Gillis constitue une perte du privilège. Si Richard Kirby avait lui aussi rédigé un avis juridique distinct pour Gillis et que cet avis avait été communiqué à Abacus, il aurait été protégé au moment de son envoi à Gillis et la question

would be whether the communication to Abacus would result in a loss of that privilege. In my view, the result should not be different because a single opinion was prepared based on input from the two lawyers. When dealing with a statute as complex as the *Income Tax Act*, it may well be more efficient and the interests of the respective clients may well be better served if the lawyers collaborate on the opinion that is to be provided in relation to the application of that statute to the series of transactions to be completed by the parties.

[20] At one time if a privileged document was disclosed to a third party, privilege in that document was lost regardless of how it was disclosed to that third party. In *Derco Industries Ltd. v. A.R. Grimwood Ltd.*, [1984] B.C.J. No. 1894 (QL) (C.A.), 1984 CarswellBC 1498 (WLNext Can.), Justice Esson of the British Columbia Court of Appeal in Chambers noted [at paragraph 3] that there were “a number of authorities in support of the principle that once a privileged document is disclosed in any way to a third party, that is a third party to the privilege, the privilege is lost”. However, this case was cited by the British Columbia Court of Appeal in the subsequent case of *Maximum Ventures Inc. v. De Graaf*, 2007 BCCA 510, 409 W.A.C. 215 (*Maximum Ventures*), where that Court held, at paragraph 14 (which is cited below), that privilege was not lost when an opinion was disclosed to another party with a common interest in completing the transactions.

[21] The views of the British Columbia Court of Appeal that disclosure to third parties did not automatically result in a loss of privilege are consistent with the conclusion of the Federal Court Judge that common interest privilege has been applied in many common law jurisdictions to maintain privilege over opinions of counsel that are disclosed to other parties with a common interest in completing transactions to which the privilege relates.

[22] Although the Federal Court Judge found, in paragraph 91 of his reasons, that common interest privilege “in transactional circumstances is strongly implanted in Canadian law and indeed around the common-law

aurait été de savoir si le fait de l’avoir communiqué à Abacus constitue une perte du privilège. À mon avis, le résultat est le même puisqu’un seul avis juridique a été rédigé sur la foi du point de vue des deux avocats. Lorsqu’on a affaire à une loi aussi complexe que la *Loi de l’impôt sur le revenu*, il pourrait être plus avantageux, et les intérêts des clients respectifs pourraient être mieux servis, si les avocats collaboraient à la rédaction de l’avis à fournir au sujet de l’application de cette loi à la série d’opérations à conclure par les parties.

[20] Il fut un temps où, si un document protégé était divulgué à un tiers, la protection dont il jouissait était perdue, peu importe la manière dont il avait été divulgué. Dans la décision *Derco Industries Ltd. v. A.R. Grimwood Ltd.*, [1984] B.C.J. n° 1894 (QL) (C.A.), 1984 CarswellBC 1498 (WLNext Can.), le juge Esson de la Cour d’appel de la Colombie-Britannique a souligné en chambre qu’[TRADUCTION] « un certain nombre de décisions appuient le principe selon lequel, lorsqu’un document protégé est divulgué à un tiers, c’est-à-dire un tiers qui bénéficie du secret professionnel, cette protection est perdue ». Toutefois, cette affaire a été citée par la Cour d’appel de la Colombie-Britannique dans l’affaire subséquente *Maximum Ventures Inc. v. De Graaf*, 2007 BCCA 510, 409 W.A.C. 215 (*Maximum Ventures*), où la Cour d’appel a conclu, au paragraphe 14 (cité plus loin), que le privilège du secret professionnel n’est pas perdu quand un avis juridique est divulgué à une autre partie qui avait un intérêt commun dans la conclusion des opérations.

[21] Le point de vue de la Cour d’appel de la Colombie-Britannique selon lequel la divulgation à des tiers n’entraîne pas nécessairement la perte du privilège du secret professionnel concorde avec la conclusion du juge de la Cour fédérale selon laquelle le privilège d’intérêt commun a été appliqué dans plusieurs juridictions de common law pour conserver le privilège à l’égard des avis d’un avocat qui sont divulgués à d’autres parties partageant un intérêt commun dans la conclusion des opérations visées par le secret professionnel.

[22] Bien que le juge de la Cour fédérale ait conclu, au paragraphe 91 de ses motifs, que le privilège d’intérêt commun « dans un contexte transactionnel est solidement implanté dans le droit canadien ainsi que dans le monde

world”, he found that it is not a valid principle of law. As noted above in paragraph 14, two recurring themes appear to dominate in his reasons—the potential loss of evidence if the Abacus memo is not disclosed and the decision of the New York Court of Appeals in *Ambac* which referred to the Giesel article.

A. Evidence

[23] The concern about the ability of the Court to have all of the relevant evidence if the Abacus memo is not disclosed is raised in paragraphs 14, 17, 120, 153, 156, 162, 194, 195, 198, 223, 224, 233, 239–242, 245, 261, 262, 289, 290, 296, and 298 of the Federal Court Judge’s reasons.

[24] As noted above, in paragraph 69 of his reasons, the Federal Court Judge stated that: “[t]he content of the memo is almost exclusively advice describing the legal effects in terms of each step in the transaction”.

[25] The question which would then arise is whether the advice describing the legal effects of the transactions would be evidence that would be admissible in Court.

[26] In *Syrek v. Canada*, 2009 FCA 53, 2009 D.T.C. 5063, Justice Nadon, writing for this Court, addressed the admissibility of a legal opinion on an issue of domestic law that was to be determined by the Court [at paragraphs 28–30]:

The questions asked of Ms. Ashenbrenner and the answers she provided in regard thereto were clearly directed, in my respectful view, to an issue of law which the Judge had to decide. It is trite law that questions of law are not questions in respect of which courts will admit opinion evidence. In *The Law of Evidence in Canada*, John Sopinka & Sidney N. Lederman & Alan M. Bryant, 2d ed. (Toronto and Vancouver: Butterworths) at page 640, paragraph 12.83, the learned authors say:

Questions of domestic law as opposed to foreign law are not matters upon which a court will receive opinion evidence.

de la common law », il a conclu qu’il ne s’agit pas d’un principe de droit valide. Comme je l’ai souligné plus haut au paragraphe 14, deux thèmes récurrents semblent dominer dans ses motifs — la perte potentielle d’éléments de preuve si la note de service Abacus n’est pas divulguée et l’arrêt *Ambac* rendu par la Cour d’appel de New York, qui cite l’article de M^{me} Giesel.

A. Les éléments de preuve

[23] La préoccupation de la Cour quant à savoir si elle aura accès à tous les éléments de preuve pertinents si la note de service Abacus n’est pas divulguée est soulevée aux paragraphes 14, 17, 120, 153, 156, 162, 194, 195, 198, 223, 224, 233, 239 à 242, 245, 261, 262, 289, 290, 296 et 298 des motifs du juge de la Cour fédérale.

[24] Comme je l’ai déjà dit, le juge de la Cour fédérale a déclaré, au paragraphe 69 de ses motifs, que « [l]a note de service constitue presque exclusivement un avis décrivant les effets juridiques de chaque étape de l’opération ».

[25] La question qui se poserait alors est celle de savoir si l’avis décrivant les effets juridiques des opérations constitue un élément de preuve admissible en Cour.

[26] Dans l’arrêt *Syrek c. Canada*, 2009 CAF 53, le juge Nadon a examiné [aux paragraphes 28 à 30], au nom de notre Cour, l’admissibilité d’un avis juridique portant sur une question de droit interne qui doit être tranchée par la Cour :

Les questions posées à M^e Ashenbrenner et les réponses qu’elle a fournies en retour concernaient nettement, à mon humble avis, une question de droit à être tranchée par le juge. Il est bien établi en droit que les questions de droit ne sont pas des questions à l’égard desquelles les tribunaux vont admettre des témoignages d’opinion. Dans *The Law of Evidence in Canada*, John Sopinka & Sidney N. Lederman & Alan M. Bryant, 2d ed. (Toronto et Vancouver : Butterworths) p. 640, par. 12.83, voici ce que disent les auteurs :

[TRADUCTION] Les questions de droit interne, contrairement au droit étranger, ne sont pas des questions pour lesquelles un tribunal admettra des témoignages d’opinion.

In support of the above proposition, the learned authors refer to the decision of the Ontario Court of Appeal in *R. v. Century 21 Ramos Realty Inc.* (1987), 58 O.R. (2d) 737 at 752, where the Court stated the principle as follows:

It was a question of law for the judge as to what constitutes an appropriation. It was for the judge to determine, in compliance with the legal definition, if and when an appropriation took place. This was not something on which an expert witness could give evidence.

Consequently, it was wrong for the Judge to rely, even if only in part, on the opinion of Ms. Ashenbrenner with respect to whether the Agreement was enforceable or whether the appellant was bound by its terms.

[27] As noted by the Federal Court Judge the Abacus memo is comprised almost exclusively of opinions on the legal effects of the transactions. There are no opinions on foreign law in the Abacus memo. The legal implications of the transactions are matters for the Court to determine. Whether a particular section of a taxing statute will apply or how it will apply is not a matter that is to be determined based on opinion evidence presented during a hearing. Therefore, in my view, there is no loss of evidence if the Abacus memo is not disclosed. There is only a loss of an inadmissible opinion on the legal implications of the transactions. The parties would each have the opportunity to argue at a particular hearing how the various provisions of the applicable taxing statutes will apply.

B. *The Giesel Article and the Ambac Decision*

[28] The Federal Court Judge relied heavily on the Giesel article and the *Ambac* decision. The Federal Court Judge referred to either the Giesel article or the *Ambac* decision in paragraphs 10, 21–26, 28, 77, 93, 95, 98, 100, 103, 106, 107, 109, 110, 117, 119, 126, 128, 130, 131, 136, 145, 149, 155, 162, 174, 175, 177–180, 196, 197, 200–205, 211, 212, 216, 219, 221, 225, 226, 231, 234, 235, 246–248, 250, 254, 257, 277, and 286 of his reasons. The large number of references to the Giesel article or the *Ambac* decision illustrate the importance of

Afin d'étayer la proposition qui précède, les auteurs se reportent à l'arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario, *R. c. Century 21 Ramos Realty Inc.* (1987), 58 O.R. (2d) 737, p. 752, dans lequel la Cour a énoncé le principe comme suit :

[TRADUCTION] Le juge était saisi d'une question de droit, à savoir ce que constitue une appropriation. Il appartenait au juge de déterminer, conformément à la définition légale, s'il y avait eu appropriation et quand cette appropriation avait eu lieu. Il ne s'agissait pas d'une question à l'égard de laquelle un témoin expert pouvait témoigner.

Conséquemment, le juge a eu tort de s'appuyer, ne serait-ce qu'en partie, sur l'opinion de M^e Ashenbrenner quant à savoir si l'accord était exécutoire ou si l'appelant était lié par ses conditions.

[27] Comme le souligne le juge de la Cour fédérale, la note de service Abacus constitue presque exclusivement un avis décrivant les effets juridiques des opérations. Il n'y a aucun avis sur le droit étranger dans la note de service Abacus. Les conséquences juridiques des opérations sont des questions que la Cour doit trancher. La question de savoir si une disposition d'une loi fiscale s'appliquera ou comment elle s'appliquera n'est pas une question que l'on peut trancher en se fondant sur un témoignage présenté lors d'une audience. Je suis donc d'avis qu'aucun élément de preuve n'est perdu si la note de service Abacus n'est pas divulguée. Il n'y a que la perte d'un avis irrecevable sur les conséquences juridiques des opérations. Les parties auraient chacune la possibilité de défendre lors d'une audience la façon dont les nombreuses dispositions des lois fiscales applicables s'appliqueront.

B. *L'article de M^{me} Giesel et l'arrêt Ambac*

[28] Le juge de la Cour fédérale s'est fortement appuyé sur l'article de M^{me} Giesel et l'arrêt *Ambac*. Le juge de la Cour fédérale a renvoyé à l'article de M^{me} Giesel ou à l'arrêt *Ambac* aux paragraphes 10, 21 à 26, 28, 77, 93, 95, 98, 100, 103, 106, 107, 109, 110, 117, 119, 126, 128, 130, 131, 136, 145, 149, 155, 162, 174, 175, 177 à 180, 196, 197, 200 à 205, 211, 212, 216, 219, 221, 225, 226, 231, 234, 235, 246 à 248, 250, 254, 257, 277 et 286 de ses motifs. Le grand nombre de renvois à l'article de M^{me} Giesel ou à l'arrêt *Ambac* illustre leur importance

this article and this case to his decision. Both the Giesel article and the majority of the judges of the New York Court of Appeals in *Ambac* reject the application of common interest privilege in commercial transactions.

[29] However, as provided in paragraph 231.7(1)(b) of the *Income Tax Act*, the requirements do not apply to a document that is protected from disclosure by solicitor-client privilege as defined in subsection 232(1) of that Act. This definition is as follows:

Definitions

232 (1) ...

...

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

[30] In this case, the only provinces that were identified as being potential provinces for the purposes of this definition of solicitor-client privilege were Alberta and British Columbia. Therefore, the question is whether a superior court in Alberta or British Columbia would find that the Abacus memo is protected from disclosure by solicitor-client privilege. The question is not whether the New York Court of Appeals or the Court of any other state in the United States would find that the Abacus memo was protected from disclosure by solicitor-client privilege.

[31] The Federal Court Judge's stated reasons for finding that common interest privilege is not a valid constituent form of solicitor-client privilege in paragraph 298 of his reasons are, to a large extent, general statements of policy. However, the issue in this case is whether under the law applicable in British Columbia and Alberta, the Abacus memo would be subject to solicitor-client

dans sa décision. Tant l'article de M^{me} Giesel que la majorité des juges de la Cour d'appel de New York dans l'arrêt *Ambac* rejettent l'application du privilège d'intérêt commun dans les opérations commerciales.

[29] Cependant, comme le prévoit l'alinéa 231.7(1)b de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les demandes ne s'appliquent pas à un document protégé contre toute divulgation par le secret professionnel de l'avocat tel qu'il est défini au paragraphe 232(1) de la Loi. Cette définition est ainsi libellée :

Définitions

232 (1) [...]

[...]

privilege 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*) [Non souligné dans l'original.]

[30] En l'espèce, les seules provinces où cette définition peut potentiellement s'appliquer sont l'Alberta et la Colombie-Britannique. La question est donc de savoir si une cour supérieure en Alberta ou en Colombie-Britannique conclurait que la note de service Abacus est protégée contre la divulgation par le secret professionnel de l'avocat. La question n'est pas de savoir si la Cour d'appel de New York ou la cour d'un autre état des États-Unis conclurait que la note de service Abacus est protégée contre la divulgation par le secret professionnel de l'avocat.

[31] Les motifs exposés par le juge de la Cour fédérale pour conclure au paragraphe 298 de ses motifs que le privilège d'intérêt commun ne constitue pas une composante valide du secret professionnel de l'avocat sont, en grande partie, des énoncés de politique généraux. Cependant, la question en litige en l'espèce est celle de savoir si, en vertu des lois de la Colombie-Britannique et de l'Alberta,

privilege. The issue is not what, in the opinion of the Federal Court Judge, the law should be based on certain policy concerns as identified by him.

[32] In *Maximum Ventures*, the British Columbia Court of Appeal stated [at paragraph 14] that:

Recent jurisprudence has generally placed an increased emphasis on the protection from disclosure of solicitor-client communications, including those shared in furtherance of a common commercial interest. In the instant case the McEwan draft was produced within the recognized solicitor-client privileged relationship. The common interest privilege issues arise in response to a plea of waiver of that privilege. The common interest privilege is an extension of the privilege attached to that relationship. The issue turns on whether the disclosures were intended to be in confidence and the third parties involved had a sufficient common interest with the client to support extension of the privilege to disclosure to them. In my view, the ambit of the common interest privilege is aptly summarized in the *Sopinka on evidence* 2d ed., Supp. of 2004 @ p. 133 which cites the case of *Pitney Bowes of Canada Ltd. v. Canada* (2003), 225 D.L.R. (4th) 747, 2003 FCT 214 quoted by the chambers judge at para. 31 of his reasons. Where legal opinions are shared by parties with mutual interests in commercial transactions, there is a sufficient interest in common to extend the common interest privilege to disclosure of opinions obtained by one of them to the others within the group, even in circumstances where no litigation is in existence or contemplated. [Bold in original.]

[33] In *Maximum Ventures*, the opinion was first prepared by one lawyer and then shared with persons who were not his client. The British Columbia Court of Appeal adopted the Chambers judge's description of the interest of the parties with whom the opinion was shared as "an ongoing interest in completing the transaction which the disclosure was designed to facilitate" and then found that this interest "is a sufficient common interest to support the extension of the privilege" (*Maximum Ventures*, at paragraph 16). In the present case, different versions of the Abacus memo were shared between the lawyers and their clients and the Abacus memo was finalized based on input from both lawyers. The preparation of one opinion based on input from lawyers representing the different parties

la note de service Abacus est protégée par le secret professionnel de l'avocat. La question n'est pas de savoir si, selon l'avis du juge de la Cour fédérale, la loi devrait être fondée sur certaines questions de principe de son choix.

[32] Dans l'arrêt *Maximum Ventures*, la Cour d'appel de la Colombie-Britannique a déclaré ce qui suit [au paragraphe 14] :

[TRADUCTION] La jurisprudence récente met généralement l'accent sur la protection contre la divulgation des communications entre client et avocat, y compris celles qui sont communiquées dans le but de réaliser une opération commerciale d'intérêt commun. En l'espèce, l'ébauche de McEwan a été rédigée dans le cadre de la relation privilégiée reconnue entre avocat et client. Les questions sur le privilège d'intérêt commun se posent lorsque le client renonce à ce privilège. Le privilège d'intérêt commun est une extension du privilège relié à cette relation. Il s'agit de savoir si les communications étaient censées être confidentielles et si les tiers en cause avaient un intérêt commun suffisant avec le client pour justifier qu'on leur accorde le même privilège du secret professionnel. À mon avis, la portée du privilège d'intérêt commun est bien résumée dans l'ouvrage *Sopinka on evidence*, 2^e éd., suppl. de 2004 à la p. 133, qui cite l'affaire *Pitney Bowes of Canada Ltd c. Canada* (2003), 225 D.L.R. (4th) 747, 2003 CFPI 214, cité par le juge en chambre au paragraphe 31 de ses motifs. Quand un avis juridique est communiqué à des parties qui ont un intérêt commun dans une opération commerciale, il existe un intérêt commun suffisant pour élargir la protection de la divulgation de cet avis obtenu par l'une des parties au reste du groupe, même dans les cas où aucun litige n'est en instance ou n'est envisagé. [Caractères gras dans l'original]

[33] Dans l'arrêt *Maximum Ventures*, l'avis juridique avait d'abord été rédigé par un avocat avant d'être communiqué à des personnes qui n'étaient pas ses clients. La Cour d'appel de la Colombie-Britannique a adopté la description que le juge en chambre a donnée à l'intérêt des parties à qui l'avis juridique avait été communiqué, soit [TRADUCTION] « un intérêt constant dans la conclusion des opérations que la divulgation visait à faciliter », avant de conclure que cet intérêt [TRADUCTION] « constitue un intérêt commun suffisant pour justifier l'extension du privilège » (*Maximum Ventures*, au paragraphe 16). Dans le cas qui nous occupe, différentes versions de la note de service Abacus ont été communiquées entre les avocats et leurs clients, et la version définitive était fondée

to the transactions is not sufficient to distinguish this case from *Maximum Ventures*. In each case (*Maximum Ventures* and this case) the opinions provided by a lawyer to his or her client are shared with other persons who have a common interest in the transactions.

[34] In my view, based on *Maximum Ventures*, the disclosure of the Abacus memo to the other parties to the proposed transaction would not result in a finding that privilege had been waived. Communication of the Abacus memo was strictly limited to the other parties to the transaction and their counsel and therefore remained confidential.

[35] In *Milner et al. v. Minister of National Revenue*, 2002 BCSC 1344, 57 D.T.C. 5048 (*Fraser Milner Casgrain LLP*), the British Columbia Supreme Court held that the documents disclosed by Fraser Milner Casgrain to persons who were not their clients but who were interested in completing certain transactions with their clients retained their status as privileged. The Court [at paragraphs 7–8] referred to the cases that were relied upon by Fraser Milner Casgrain (the petitioners):

The petitioners maintain the privilege attached to the documentation was not waived when it was disclosed to Group B because the disclosure was made to facilitate the common interest the two groups of companies shared in having the transaction successfully completed. They rely on *Archean Energy Ltd. v. Canada (MNR)* (1997), 202 A.R. 198 (Alta. Q.B.), *Anderson Exploration Ltd. v. Pan-Alberta Gas Ltd.* (1998), 10 W.W.R. 633 (Alta. Q.B.) and *St. Joseph Corp. v. Canada (Public Works and Government Services)*, [2002] F.C.J. No. 361 (T.D.).

In *Archean Energy*, legal opinions concerning the tax consequences of a number of share purchases were developed for one company which subsequently provided them to a second company, the purchaser in the transactions. The opinions were held, on application by the purchaser under the *Income Tax Act*, to be privileged because they

sur les commentaires des deux avocats. La rédaction d'un avis juridique fondé sur les commentaires des avocats qui représentent les différentes parties aux opérations ne suffit pas pour établir une distinction entre l'espèce et l'affaire *Maximum Ventures*. Dans les deux cas (l'affaire *Maximum Ventures* et l'espèce), les avis juridiques fournis par un avocat à son client sont communiqués à d'autres personnes qui partagent un intérêt commun dans les opérations.

[34] À mon avis, sur le fondement de l'arrêt *Maximum Ventures*, la divulgation de la note de service Abacus aux autres parties à l'opération proposée ne devrait pas mener à la conclusion qu'il y a eu renonciation au privilège. La transmission de la note de service Abacus était strictement limitée aux autres parties à l'opération et à leurs avocats; par conséquent, elle est demeurée confidentielle.

[35] Dans la décision *Milner et al. v. Minister of National Revenue*, 2002 BCSC 1344, 2003 D.T.C. 5048 (*Fraser Milner Casgrain LLP*), la Cour suprême de la Colombie-Britannique a conclu que les documents divulgués par Fraser Milner Casgrain aux personnes qui n'étaient pas ses clients, mais qui avaient un intérêt dans la conclusion de certaines opérations avec ses clients, demeureraient protégés. La Cour [aux paragraphes 7 et 8] a renvoyé aux affaires sur lesquelles s'était appuyée Fraser Milner Casgrain (les requérants) :

[TRADUCTION] Les requérants soutiennent qu'il n'y a pas eu renonciation au privilège relié aux documents au moment où ils ont été divulgués au Groupe B puisque la divulgation visait à faciliter la conclusion de l'opération dans laquelle les deux groupes d'entreprises avaient un intérêt commun. Les requérants s'appuient sur les décisions *Archean Energy Ltd. v. Canada (MNR)* (1997), 202 A.R. 198 (C.B.R. Alb.), *Anderson Exploration Ltd. v. Pan-Alberta Gas Ltd.*, [1998] 10 W.W.R. 633 (C.B.R. Alb.), et *St. Joseph Corp. c. Canada (Travaux publics et services gouvernementaux)*, [2002] A.C.F. n° 361 (1^{ère} inst.).

Dans la décision *Archean Energy*, des avis juridiques concernant les conséquences fiscales de l'achat d'un certain nombre d'actions ont été rédigés pour une entreprise qui les a par la suite communiqués à une autre entreprise, l'acheteur dans les opérations commerciales. Les avis ont été jugés privilégiés, sur demande présentée par

had been provided to further the common interest of having the transaction concluded and not with the intent of waiving the privilege attached. In *Anderson Exploration*, two corporations exchanged confidential documents of a proprietary nature in negotiating a merger. A legal opinion obtained by one was also given to the other. Later, in unrelated litigation involving a subsidiary of one of the corporations, the plaintiff sought access to the documents arising from the merger negotiations. The court held that the disclosure of the documents to third parties did not waive the privilege that attached to all of the documentation because of the common interest associated with their disclosure. And in *St. Joseph*, legal opinions exchanged in the course of a commercial transaction were held to be privileged given that the parties had a joint interest in ensuring its completion. [Emphasis in original.]

[36] Two of the cases referred to above were from Alberta. Therefore, there is no distinction between the law of Alberta and British Columbia in relation to the issue of common interest privilege.

[37] The Federal Court in *Pitney Bowes of Canada Ltd. v. Canada*, 2003 FCT 214, 225 D.L.R. (4th) 747 relied on *Fraser Milner Casgrain LLP* in finding that certain opinions that were shared with other parties who had an interest in certain transactions remained privileged.

[38] The existence of common interest privilege is also recognized in Sopinka, Lederman and Bryant: *The Law of Evidence in Canada*, 4th ed. by Lederman, Bryant and Fuerst, (Markham, Ont.: LexisNexis, 2014), at pages 975–976:

§14.156 There may well be “common interest privilege” available in circumstances where no litigation is in existence or even contemplated. In commercial transactions, legal opinions are often disclosed and shared among various parties to the transaction who all have a common interest in the successful completion of the transaction. In certain commercial transactions, this sharing of opinions is for the purpose of putting the parties on an equal footing during negotiations and in that sense the opinions are for the benefit of multiple parties even though the opinions may have been prepared for a single client. The parties in

l’acheteur sur le fondement de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, car ils avaient été fournis en vue de contribuer à l’intérêt commun, c.-à-d. la conclusion de l’opération, et non dans le but de renoncer au privilège. Dans la décision *Anderson Exploration*, deux sociétés avaient échangé des documents confidentiels à caractère exclusif lors de la négociation d’une fusion. Un avis juridique obtenu par l’une d’entre elles avait également été fourni à l’autre. Plus tard, dans des poursuites distinctes ayant trait à une filiale de l’une des deux sociétés, le demandeur a demandé l’accès aux documents découlant des négociations de fusion. La Cour a conclu que la divulgation des documents à des tiers n’entraînait pas la renonciation au privilège applicable à l’ensemble de la documentation en raison de l’intérêt commun lié à leur divulgation. Dans la décision *St. Joseph*, les avis juridiques échangés lors d’une opération commerciale étaient jugés secrets étant donné que les parties avaient un intérêt commun à s’assurer de sa conclusion. [Caractères gras dans l’original]

[36] Deux des décisions susmentionnées ont été tranchées en Alberta. Par conséquent, il n’y a aucune distinction entre les lois de l’Alberta et celles de la Colombie-Britannique en ce qui concerne la question du privilège d’intérêt commun.

[37] Dans la décision *Pitney Bowes of Canada Ltd. c. Canada*, 2003 CFPI 214, la Cour fédérale s’est appuyée sur la décision *Fraser Milner Casgrain LLP* pour conclure que certains avis juridiques communiqués à d’autres parties ayant un intérêt dans certaines opérations demeuraient protégés par le secret professionnel.

[38] L’existence d’un privilège d’intérêt commun est aussi reconnue dans Sopinka, Lederman et Bryant : *The Law of Evidence in Canada*, 4^e éd. par Lederman, Bryant et Fuerst (Markham, Ont. : LexisNexis, 2014), aux pages 975 et 976 :

[TRADUCTION] §14.156 Il pourrait y avoir un « privilège d’intérêt commun » même dans les cas où aucun litige n’est en instance ou n’est envisagé. Dans le cadre des opérations commerciales, les avis juridiques sont souvent divulgués et communiqués entre les diverses parties à l’opération qui ont tous un intérêt commun dans la résolution fructueuse de l’opération. Dans certaines opérations commerciales, cette communication d’avis juridiques a pour but de mettre les parties sur un pied d’égalité au moment des négociations et, dans ce sens, les avis juridiques avantagent de multiples parties même s’ils ont été rédigés pour un seul client. Dans

those circumstances would expect that the opinions would remain confidential as against outsiders and that mere disclosure in that context would not necessarily result in the privileged status of the legal opinions being lost. [Footnote omitted.]

[39] The cases cited for this proposition are *Maximum Ventures* and *Pitney Bowes*.

[40] These cases and the commentary in *The Law of Evidence in Canada* reinforce the conclusion of the Federal Court Judge [at paragraph 91] that common interest privilege “is strongly implanted in Canadian law and indeed around the common-law world” and in particular in Alberta and British Columbia which are the relevant provinces for the definition of solicitor-client privilege in subsection 232(1) of the *Income Tax Act*, in this case. It was therefore not appropriate for the Federal Court Judge to rely on the decision of the New York Court of Appeals to effectively overturn the decisions of the Alberta and British Columbia courts.

[41] Based on the decisions of the courts in Alberta and British Columbia, solicitor-client privilege is not waived when an opinion provided by a lawyer to one party is disclosed, on a confidential basis, to other parties with sufficient common interest in the same transactions. This principle applies whether the opinion is first disclosed to the client of the particular lawyer and then to the other parties or simultaneously to the client and the other parties. In each case, the solicitor-client privilege that applies to the communication by the lawyer to his or her client of a legal opinion is not waived when that opinion is disclosed, on a confidential basis, to other parties with sufficient common interest in the same transactions.

[42] As noted above, when dealing with complex statutes such as the *Income Tax Act*, sharing of opinions may well lead to efficiencies in completing the transactions and the clients may well be better served as the application of the *Income Tax Act* will be of interest to all of the

une telle situation, les parties s’attendent à ce que ces avis juridiques demeurent confidentiels à l’égard des personnes non concernées et qu’une simple communication dans ce contexte n’entraîne pas nécessairement une perte du statut privilégié de l’avis juridique. [Note en bas de page omise.]

[39] Les affaires citées à l’appui de cette affirmation sont l’arrêt *Maximum Ventures* et la décision *Pitney Bowes*.

[40] Ces affaires, en plus du commentaire dans *The Law of Evidence in Canada*, renforcent la conclusion du juge de la Cour fédérale [au paragraphe 91] selon laquelle le privilège d’intérêt commun est « solidement implanté dans le droit canadien ainsi que dans le monde de la common law », particulièrement en Alberta et en Colombie-Britannique, les provinces concernées par la définition du secret professionnel de l’avocat au paragraphe 232(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, en l’espèce. Il n’était donc pas approprié pour le juge de la Cour fédérale de s’appuyer sur la décision de la Cour d’appel de New York pour infirmer les décisions des cours de l’Alberta et de la Colombie-Britannique.

[41] Sur le fondement des décisions des cours de l’Alberta et de la Colombie-Britannique, il n’y a pas renonciation au privilège du secret professionnel lorsque l’avis juridique de l’avocat d’une partie est communiqué, confidentiellement, à d’autres parties qui ont un intérêt commun suffisant dans la conclusion des mêmes opérations. Ce principe s’applique peu importe que l’avis juridique a d’abord été divulgué au client de l’avocat en particulier avant d’être envoyé aux autres parties, ou peu importe qu’il a été divulgué simultanément au client et aux autres parties. Dans les deux cas, il n’y a pas renonciation au privilège du secret professionnel qui s’applique aux communications d’un avis juridique entre l’avocat et son client lorsque cet avis est communiqué, confidentiellement, à d’autres parties qui ont un intérêt commun suffisant dans la conclusion des mêmes opérations.

[42] Comme je l’ai déjà dit, lorsqu’on a affaire à une loi aussi complexe que la *Loi de l’impôt sur le revenu*, la communication d’avis juridiques pourrait bien mener à une plus grande efficacité dans la conclusion d’opérations et les clients pourraient en être mieux servis puisque

parties to the series of transactions. In my view, in the circumstances of this case, Abacus and Gillis had sufficient common interest in the transactions to warrant a finding that, in Alberta or British Columbia, the Abacus memo is protected from disclosure by solicitor-client privilege.

V. Conclusion

[43] As a result, I would allow the appeal and set aside the judgment of the Federal Court, with costs here and in the Federal Court. Issuing the judgment that the Federal Court should have rendered, I would dismiss the application of the Minister to enforce the requirements as they relate to the Abacus memo.

BOIVIN J.A.: I agree.

RENNIE J.A.: I agree.

l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* vise toutes les parties à la série d'opérations. À mon avis, dans les circonstances de l'espèce, Abacus et Gillis avaient un intérêt commun suffisant dans les opérations pour justifier la conclusion selon laquelle, en Alberta et en Colombie-Britannique, la note de service Abacus est protégée contre la divulgation par le secret professionnel de l'avocat.

V. Conclusion

[43] Par conséquent, j'accueillerais l'appel et annulerai le jugement de la Cour fédérale, avec dépens devant notre Cour et devant la Cour fédérale. En rendant le jugement que la Cour fédérale aurait dû rendre, je rejetterais la demande du ministre visant à faire appliquer les demandes se rapportant à la note de service Abacus.

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

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