

Cour fédérale



Federal Court

Date : 20211217

Dossier : T-3-17

Référence : 2021 CF 1440

Ottawa (Ontario), le 17 décembre 2021

En présence de madame la juge Walker

ENTRE :

CLAIRE BOREL CHRISTEN

demanderesse

et

AGENCE DU REVENU DU CANADA

défenderesse

JUGEMENT ET MOTIFS

[1] La demanderesse, Madame Borel Christen, sollicite le contrôle judiciaire d'une décision datée du 2 décembre 2016 (« la Décision ») d'un délégué de la Ministre du Revenu national dans laquelle il a rejeté la validité de sa divulgation de biens à l'étranger au titre du Programme des divulgations volontaires (« le PDV »).

[2] Le 20 octobre 2015, la demanderesse a présenté une divulgation (« la Divulgation ») dans le cadre du PDV, un programme géré par l'Agence du Revenu du Canada (« l'ARC »), afin de

divulguer des actifs qu'elle possédait en Suisse. Lors du deuxième examen administratif de la Divulgence, la Ministre a déterminé que l'ARC avait entrepris une vérification des actifs de la demanderesse à l'étranger avant la date de la Divulgence et que les renseignements divulgués étaient visés par cette vérification. La Ministre a donc conclu que la Divulgence n'était pas valide puisqu'elle ne pouvait être considérée comme étant volontaire, et elle a rendu la Décision.

[3] Dans le contexte d'un historique judiciaire embrouillé, la défenderesse a accepté que cette demande de contrôle judiciaire de la Décision soit accueillie en raison d'une crainte raisonnable de partialité. Ainsi, il ne reste qu'une seule question en litige : Cette Cour devrait-elle émettre : (1) une ordonnance de *certiorari* et *mandamus* obligeant la défenderesse à accepter la Divulgence comme étant volontaire et valide; ou (2) une déclaration de validité de la Divulgence. À l'appui de sa demande d'un tel résultat, la demanderesse insiste pour qu'il y ait une seule issue raisonnable à ce dossier et que la partialité de la défenderesse ne la rende plus en état d'agir dans le dossier.

[4] Après avoir attentivement considéré la preuve et les arguments des parties, la demande de contrôle judiciaire de la demanderesse est accueillie en partie et la Divulgence sera renvoyée aux agents du PDV pour un nouvel examen indépendant conformément aux directives de la Cour sous-décrites. Cependant, la demande d'émission d'une ordonnance de *mandamus* ou d'une déclaration de la Cour par la demanderesse est rejetée.

I. Les faits

[5] La demanderesse a immigré au Canada en 1974. Malgré qu'elle détenait des actifs en Suisse depuis cette date, elle n'avait jamais déclaré lesdits actifs à l'ARC, ni les revenus générés par ces actifs avant sa Divulgence.

[6] En 2014, l'ARC a entamé une vérification (« la Vérification ») des actifs suisses de la demanderesse à la suite de renseignements obtenus par des autorités françaises lors d'un contrôle survenu à la frontière franco-suisse le 18 juillet 2014 alors que la demanderesse était en voyage en Europe.

[7] En mars 2015, la demanderesse a rencontré son avocat pour s'informer de ses obligations fiscales au Canada en lien avec ses actifs suisses. En mai 2015, la demanderesse a autorisé son avocat et son cabinet à la représenter dans une démarche de divulgation volontaire. À cette même date, la demanderesse aurait convenu avec son avocat qu'elle devait aller en Suisse pour tenter de retrouver plusieurs documents nécessaires en vue de démontrer que ses actifs suisses ne provenaient pas d'une source de revenus imposables au Canada. La demanderesse et son avocat se seraient rencontrés en juillet 2015 pour passer en revue la récolte documentaire faite en Suisse. À ce moment quelques documents manquaient toujours, mais auraient été obtenus au cours des semaines suivantes.

[8] La demanderesse a été informée de la Vérification le 25 septembre 2015 par l'entremise d'une lettre de la part d'un vérificateur. La lettre avisait la demanderesse qu'elle faisait l'objet d'une vérification de l'ARC pour les années 2005 à 2014 puisqu'elle aurait omis de déclarer

détenir des biens à l'étranger. Lors d'un appel téléphonique avec l'avocat de la demanderesse en octobre 2015, un agent de l'ARC l'a informé que les douaniers français auraient retrouvé des relevés d'une banque suisse dans la voiture de la demanderesse.

[9] Le 20 octobre 2015, la demanderesse a déposé sa Divulgence au PDV divulguant ses actifs suisses. La Divulgence portait sur les années d'imposition 1976 à 2014.

[10] La trame factuelle des communications entre la demanderesse, l'ARC et la Ministre est complexe. Il importe donc de relater les événements marquants qui ont mené à la Décision :

Date	Événement
Le ou vers le 22 septembre 2015	Un agent de l'ARC a tenté de rejoindre la demanderesse par appel téléphonique et lui a laissé un message vocal demandant qu'elle le rappelle.
25 septembre 2015	Un vérificateur de l'ARC a transmis une lettre en français à la demanderesse l'avisant qu'elle faisait l'objet de la Vérification pour les années d'imposition 2005 à 2014, puisqu'elle aurait omis de déclarer détenir des biens à l'étranger.
6 octobre 2015	L'avocat de la demanderesse, en vacances de la mi-septembre au début octobre 2015, a communiqué avec l'agent de l'ARC pour clarifier la situation.
20 octobre 2015	La demanderesse a déposé sa Divulgence au PDV divulguant ses actifs détenus en Suisse.
8 février 2016	M. Alain Gagnon, l'agent assigné au dossier de la demanderesse, a confirmé la réception de la Divulgence et a demandé à la demanderesse de lui fournir des renseignements, documents et annexes pertinents à sa Divulgence.

Date	Événement
6 mai 2016	Mme Stephanie Henderson, Gestionnaire de la Section de l'observation à l'étranger de l'ARC, a envoyé un courriel à Mme Carol Cochrane dans lequel elle indique que la Divulgence doit être refusée par le PDV comme étant non volontaire.
13 mai 2016	L'avocat de la demanderesse a transmis à M. Gagnon les formulaires fiscaux requis et une estimation de revenus étrangers non déclarés entre 1974 et 2005.
18 mai 2016	M. Gagnon a recommandé que la Divulgence soit refusée. Ce rapport a été approuvé par M. Alexandre Gauthier-Hamel, délégué de la Ministre et premier décideur administratif.
31 mai 2016	M. Gauthier-Hamel a refusé la Divulgence, la jugeant tardive et ne satisfaisant pas au critère d'être volontaire (« la Première Décision »).
18 août 2016	La demanderesse, par l'intermédiaire d'une lettre adressée à M. Daniel Martineau, Directeur adjoint au PDV, a fait une demande de deuxième examen administratif de sa Divulgence.
24 août 2016	Le PDV a accusé réception de la demande de deuxième examen et a demandé à la demanderesse d'acheminer tous les renseignements pertinents encore non présentés au PDV.
17 novembre 2016	M. Denis Roy, l'agent du PDV chargé d'entreprendre le deuxième examen administratif, a recommandé que la Divulgence soit refusée.
2 décembre 2016	Le délégué de la Ministre, M. Martineau, a émis la Décision refusant de considérer la Divulgence comme étant volontaire et valide.

II. La Décision contestée

[11] La Décision visée par cette demande de contrôle judiciaire fait suite au deuxième examen de la Divulgence. M. Martineau a refusé de considérer la Divulgence de la demanderesse comme étant valide pour les motifs suivants :

Nous avons examiné attentivement les circonstances de votre cas. Selon la circulaire d'information IC00-1R4, Programme de divulgations volontaires, une divulgation doit respecter quatre conditions pour être valide. Malheureusement, votre divulgation n'est pas valide étant donné que la divulgation n'est pas considérée volontaire.

Le paragraphe 51 [de la] Circulaire d'information IC00-1R4 mentionne qu'à compter de la date d'entrée en vigueur de la divulgation, pourvu que la divulgation remplisse les quatre conditions de validité, le contribuable bénéficie d'une protection contre les pénalités et les poursuites éventuelles.

Or, il a été établi que l'ARC a reçu votre divulgation le 20 octobre 2015, et que nous avons entrepris une vérification avant la date de la divulgation. De plus, les renseignements que vous divulguez sont visés par la vérification.

III. Historique judiciaire

[12] Pour mieux comprendre le contexte dans lequel cette affaire se trouve, une chronologie des événements judiciaires importants qui ont eu lieu au cours de cette demande s'ensuit :

Date	Événement
3 janvier 2017	La demanderesse a déposé son avis de demande de contrôle judiciaire de la Décision auprès de la Cour.
20 mars 2017	La défenderesse a déposé une requête afin de consentir au jugement et de renvoyer la Divulgence à un autre décideur sur la base de l'admission judiciaire suivante : « le décideur de la première demande a été impliqué, malgré lui, dans le processus de révision de la deuxième demande ».

Date	Événement
27 avril 2017	La requête de la défenderesse est rejetée par le protonotaire Morneau. Il a conclu que la défenderesse n'acquiesçait pas aux deux conclusions recherchées dans sa demande de contrôle judiciaire. La demanderesse ne pouvait être forcée à abandonner l'une des conclusions dans son contrôle judiciaire, celle d'un « verdict dirigé ».
8 novembre 2017	Le juge Roy a rejeté l'appel de la décision du protonotaire Morneau interjeté par la défenderesse.
26 janvier 2018	La défenderesse a produit l'affidavit du M. Roy, agent du PDV, puisque l'auteur de la Décision, M. Martineau, a pris sa retraite en mai 2017.
28 février 2018	Les parties ont procédé aux contre-interrogatoires sur affidavits de la demanderesse et de M. Roy.
28 septembre 2018	La demanderesse a déposé une requête visant, entre autres, à faire trancher les objections fournies par la défenderesse lors du contre-interrogatoire de M. Roy.
20 octobre 2019	La protonotaire Steele a rejeté la requête de la demanderesse.
19 janvier 2021	<p>La demanderesse a présenté une requête qui vise à faire :</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Déclarer que la défenderesse ne peut revenir sur son admission voulant que la demande de contrôle judiciaire doive être accueillie en raison d'une crainte raisonnable de partialité ; et b) Radier du mémoire des faits et du droit de la défenderesse toutes les allégations et prétentions incompatibles avec cette admission.
26 mars 2021	La défenderesse a déposé un mémoire amendé rayant certains paragraphes.
6 avril 2021	Ordonnance de la protonotaire Steele acceptant le mémoire amendé de la défenderesse et ordonnant la demanderesse à déposer l'avis requis afin de retirer sa requête du 19 janvier 2021 suivant l'entente entre les parties.

[13] Le 14 juin 2021, la demanderesse a déposé une requête informelle à la Cour pour inclure dans son dossier deux lettres de l'ARC datées du 21 mai 2021 et du 9 juin 2021 respectivement. La lettre du 21 mai est une troisième décision de l'ARC refusant la Divulgence, qui s'est avérée être un nouveau refus. Cependant, dans la lettre du 21 juin, l'ARC expliquait qu'elle avait annulé la troisième revue et réinstauré la Décision du 2 décembre 2016 qui fait l'objet du présent litige. La lettre du 9 juin 2021 affirme que :

Nous avons décidé d'annuler notre décision du 21 mai 2021 en raison d'une mauvaise communication concernant la demande du troisième examen du dossier.

Cela veut dire que, pour le moment, la décision de refus datée le 2 décembre 2016 est celle qui prévaut pour ce dossier.

[14] La défenderesse ne s'est pas objectée à ce que la requête de la demanderesse soit présentée par simple lettre et a indiqué que les lettres transmises ne changeraient rien au litige. Le 15 juin 2021, la protonotaire Molgat a ordonné que les lettres du 21 mai 2021 et du 9 juin 2021 soient incluses dans le dossier de la demanderesse et fassent partie du dossier de la Cour en vue de l'audience prévue pour le 23 juin 2021.

IV. Le régime législatif

[15] La *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, c 1 (5^e supp) (« la LIR ») prévoit le paiement d'intérêts sur l'impôt exigible et des pénalités en cas d'omission de produire une déclaration (articles 161 et 162). En même temps et en vertu de l'article 220(3.1), la Ministre dispose d'un pouvoir discrétionnaire d'alléger le fardeau fiscal d'un contribuable en renonçant à une partie ou à la totalité des intérêts et pénalités qui auraient dû être payés. Le PDV, un programme créé au titre de cette disposition, a pour but d'encourager les contribuables à faire, de leur propre initiative, une divulgation afin de corriger des omissions passées dans le cadre de leurs transactions avec

l'ARC. Si l'ARC accepte une divulgation comme étant valide, le contribuable ne se verra pas imposer de pénalités et ne sera pas poursuivi par rapport à cette divulgation. En plus, la Ministre peut accorder au contribuable un allègement des intérêts imposés.

[16] La circulaire d'information IC00-1R4 (« la circulaire ») de l'ARC s'applique en l'espèce et était en vigueur au moment où la demanderesse a déposé sa Divulgation. La circulaire fournit des renseignements sur les paramètres du PDV et les circonstances dans lesquelles la Ministre analyse des divulgations (*Grewal c Canada (Revenu national)*, 2020 CF 356 au para 6 (*Grewal*)).

[17] Conformément à la circulaire, la Ministre doit examiner quatre conditions cumulatives pour déterminer si une divulgation peut être jugée valide :

- i. la divulgation est volontaire;
- ii. la divulgation est complète;
- iii. la divulgation concerne l'imposition d'une pénalité ou cette possibilité; et
- iv. la divulgation comprend des renseignements dont la production est en retard d'au moins un an, ou de moins d'un an, si la divulgation est présentée en vue de corriger une déclaration précédemment produite.

[18] Le PDV part du principe essentiel selon lequel une divulgation doit être « volontaire ». Une divulgation n'est pas considérée comme étant volontaire si le contribuable était au courant d'une vérification au moment de présenter sa demande auprès de l'ARC (paragraphe 31i) et 32)

de la circulaire). Quant à la date d'entrée en vigueur d'une divulgation, les articles 51 et 50 de la circulaire doivent être lus conjointement :

La date d'entrée en vigueur de la divulgation

50. La date d'entrée en vigueur de la divulgation est la plus rapprochée des deux dates suivantes, à savoir :

- i. la date à laquelle l'ARC reçoit un formulaire RCI99, acceptation du contribuable, dûment rempli et signé;
- ii. la date à laquelle l'ARC reçoit une lettre, signée par le contribuable ou le représentant autorisé du contribuable, qui contient des renseignements semblables (lisez les paragraphes 43 à 45) à ceux demandés dans le formulaire RCI99.

51. À compter de cette date, pourvu que la divulgation remplisse les quatre conditions de validité, le contribuable bénéficie d'une protection contre les pénalités et les poursuites éventuelles liées aux sommes incluses dans la divulgation.

V. La question en litige et le recours demandé

[19] Dans son Avis de contrôle judiciaire, la demanderesse demande à la Cour:

1. D'annuler la Décision du 2 décembre 2016 rendu par M. Martineau; et
2. De renvoyer l'affaire au Directeur adjoint du PDV en lui donnant la directive de rouvrir le dossier et de traiter la Divulgation comme si elle était valide, puisqu'elle rencontre les quatre conditions de validité prévues dans la circulaire.

[20] Par la suite, dans son Mémoire des faits et du droit déposé le 31 août 2020, la demanderesse ajoute une demande visant à ce que la Cour déclare la Divulgation comme étant valide.

[21] Puisque la défenderesse a concédé au fait que la Décision pouvait être entachée d'un vice relatif à l'équité procédurale et que la Divulgence devait être renvoyée à un autre décideur au PDV pour un nouvel examen, une question demeure encore en litige :

Cette Cour devrait-elle émettre (i) une ordonnance de verdict dirigé (selon la demanderesse) ou de *certiorari* et *mandamus* (selon la défenderesse) obligeant la défenderesse, une fois que le dossier lui sera retourné, d'accepter la Divulgence comme étant volontaire et valide ou (ii) une déclaration de validité de la Divulgence?

[22] La demande de contrôle judiciaire de la demanderesse ne se limite donc pas à retourner le dossier à un autre délégué de la Ministre au sein du PDV. Elle demande plutôt que la Cour déclare sa Divulgence comme étant valide.

[23] Le droit relatif au contrôle judiciaire reconnaît à une cour de révision un pouvoir exceptionnel de substituer sa conclusion à celle d'un décideur administratif (*Canada (Citoyenneté et Immigration) c Tennant*, 2019 CAF 206 au para 68 (*Tennant*)). La Cour exerce ce pouvoir indirectement en annulant la décision sous contrôle et en ordonnant le décideur d'émettre une conclusion précise; le recours demandé par la demanderesse dans son Avis de contrôle judiciaire. Dans ces cas, la Cour se fonde sur l'alinéa 18(1)a) de la *Loi sur les Cours fédérales*, RCS 1985, c F-7. Ce type de recours en *certiorari* et *mandamus* (ainsi que d'autres mesures équivalant à une substitution indirecte) est parfois appelé en anglais « directed verdict » (« verdict imposé » en français). En fait, cette expression est inexacte et appartient au droit criminel et non au droit administratif (*Tennant* au para 74).

[24] La substitution indirecte est possible lorsque la cour de révision conclut qu'il n'y a qu'une seule issue raisonnable et que le renvoi de l'affaire au décideur administratif serait futile (*Tennant* au para 72). Toutefois, cette forme de réparation reste toujours un recours extraordinaire dans le droit régissant le contrôle judiciaire (*Tennant* aux para 79; *Doyle c Canada (Procureur général)*, 2020 FC 259 au para 39).

[25] En outre, la Cour suprême du Canada confirme qu'« il y a des situations limitées dans lesquelles le renvoi de l'affaire pour nouvel examen fait échec au souci de résolution rapide et efficace d'une manière telle qu'aucune législature n'aurait pu souhaiter » (*Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration) c Vavilov*, 2019 CSC 65 au para 142 (*Vavilov*), notamment lorsque la cour de révision conclut qu'il est évident, lors de son contrôle judiciaire, qu'un seul résultat est inévitable. La Cour suprême reconnaît aussi que les délais, l'équité envers les parties et le besoin de régler la demande sont des facteurs pertinents à l'évaluation de la cour d'une demande exceptionnelle de substitution indirecte.

[26] Par ailleurs, la demanderesse demande, par l'intermédiaire de son Mémoire des faits et du droit, que cette Cour substitue sa décision à celle de la Ministre et déclare valide la Divulgence de la demanderesse. Encore dans l'arrêt *Tennant*, la Cour d'appel fédérale explique qu'une telle déclaration équivaut à une substitution indirecte de la décision de la Cour à celle du décideur administratif et que comme dans le cas d'un bref de *mandamus*, cela devrait être possible seulement lorsqu'il n'existe qu'une seule issue raisonnable (au para 75).

VI. Analyse

[27] Les arguments de la demanderesse qui se situent au cœur de sa demande de redressement exceptionnelle sont les suivants : (1) que la reconnaissance de la validité de la Divulgence soit la seule issue raisonnable à son dossier; et (2) que la crainte raisonnable de partialité de la défenderesse fasse en sorte que cette dernière ne soit plus en état d'agir dans le dossier. Par conséquent, la demanderesse insiste sur le fait que le renvoi de sa Divulgence à un autre décideur administratif au sein du PDV la précipiterait dans « un tourbillon judiciaire qui prendra des années ».

Est-ce que la reconnaissance de la validité de la Divulgence est la seule issue raisonnable au dossier de la demanderesse?

[28] La demanderesse soutient que le sens commun de l'équité doit présider à l'issue de cette affaire et qu'il n'existe pas, dans l'ensemble de la preuve au dossier, d'autre résultat ou d'autre solution raisonnable que de reconnaître la validité de sa Divulgence. Elle souligne que la Ministre serait arrivée à cette seule conclusion si elle n'avait pas entravé son pouvoir discrétionnaire. Selon la demanderesse, la Ministre tente de convaincre la Cour que la raisonnable de la Décision doit être analysée indépendamment du principe d'équité. La demanderesse soutient qu'une telle analyse est contraire à celle de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Canada c Guindon*, 2013 CAF 153 au paragraphe 58, et qu'en l'espèce, le PDV a usé de ses pouvoirs conférés par la loi d'une manière incompatible avec les enseignements de la Cour d'appel (*Stemijon Investments Ltd. c Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299 (*Stemijon*)).

[29] Une décision prise sous l'égide de l'article 220(3.1) de la LIR et le PDV est une décision hautement discrétionnaire. Je suis d'accord avec la demanderesse que les principes d'équité

figurent dans chacune de ces décisions. Cependant, les principes d'équité demandent aussi que les agents du PDV traitent les contribuables et leurs demandes de divulgation volontaire de manière consistante et transparente à la lumière des faits et de la preuve à l'appui de leur demande individuelle. Les lignes directrices dans la circulaire ne sont pas « juridiquement contraignantes », mais elles constituent un important point de départ pour un agent (*Chekosky c Canada (Agence du revenu)*, 2019 CF 841 aux para 42-43, citant l'arrêt *Stemijon* au para 27).

[30] Les événements marquants et non contestés par les parties sont les suivants :

- 2014 : L'ARC commence la Vérification des actifs suisses de la demanderesse.
- Mai 2015 : La demanderesse autorise son avocat et son cabinet à la représenter dans une démarche de divulgation volontaire.
- Été/Automne 2015 : Il s'ensuit des démarches prises par la demanderesse d'identifier et de ramasser des documents importants liés à ses biens à l'étranger. La demanderesse et son avocat se rencontrent en juillet pour passer en revue la récolte documentaire faite en Suisse.
- Le 25 septembre 2015 : L'ARC transmet une lettre à la demanderesse l'avisant qu'elle faisait l'objet de la Vérification pour les années d'imposition 2005 à 2014, puisqu'elle aurait omis de déclarer détenir des biens à l'étranger.
- Le 20 octobre 2015 : La demanderesse dépose sa Divulgation au PDV divulguant ses actifs détenus en Suisse.

[31] La notification de la Vérification a donc été faite et reçue par la demanderesse presque un mois avant qu'elle ne dépose sa Divulgation.

[32] Or, la demanderesse soutient qu'elle a pris la décision de déposer une divulgation volontaire dans le cadre du PDV en mai 2015 et que c'est à partir de cette date que le caractère volontaire de sa Divulgation doit être déterminé par la Ministre. Dans son Mémoire des faits et du droit, la demanderesse énumère ses démarches en Suisse et ses rencontres avec son avocat

lors de l'été 2015 qui démontrent une intention constante de procéder à une divulgation de ses actifs à l'étranger. Elle soutient que la Ministre ne peut pas examiner la Divulgation et les exigences de la circulaire sans lier ces faits et sa décision de mai 2015 aux principes d'équité au centre de l'article 220(3.1) de la LIR.

[33] L'objectif du PDV est d'encourager les contribuables à procéder à une divulgation volontaire afin de corriger des omissions passées dans le cadre de leurs transactions avec l'ARC. Le caractère volontaire d'une divulgation est un élément critique du programme renforcé par la circulaire (aux para 8, 31-32). Cet élément est un reflet des principes équitables qui sous-tendent le PDV. Si la Ministre déclare valide une divulgation qui n'est pas volontaire, elle risque de porter atteinte au PDV. Ni M. Roy ni la Ministre n'ont commis d'erreurs en concentrant leurs analyses respectives sur le caractère volontaire de la Divulgation et les conditions énoncées dans la circulaire.

[34] Les Notes pour le dossier (24 août 2016 – 24 octobre 2016) de M. Roy, l'agent chargé d'entreprendre le deuxième examen administratif de la Divulgation, et son Rapport daté du 17 novembre 2016 reflètent une analyse détaillée du dossier de la demanderesse et de la Divulgation en se référant aux quatre conditions d'une divulgation valide énoncées aux paragraphes 31 à 42 de la circulaire. Toutefois, M. Roy n'a pas limité son analyse à une application stricte de ces conditions. Plus précisément, il a considéré minutieusement la question du caractère volontaire de la Divulgation non seulement en appliquant le paragraphe 32 de la circulaire, mais aussi en tenant compte des démarches de la demanderesse et les faits qui se sont déroulés de mai à

octobre 2015, tel qu'ils sont exposés dans la chronologie des événements au paragraphe 10 de ce jugement.

[35] M. Roy a discuté du caractère volontaire de la Divulgence avec l'avocat de la demanderesse et ses Notes au dossier pour cette date indiquent une discussion respectueuse. À la lumière de la chronologie des démarches de la demanderesse et de la discussion avec l'avocat de la demanderesse, M. Roy a consulté son chef d'équipe (M. Gauthier-Hamel) et ils ont convenu d'obtenir la recommandation des agents de l'administration centrale (« l'AC ») du PDV. M. Roy a préparé un résumé des aspects pertinents du dossier au « dilemme » du caractère volontaire de la Divulgence et de sa conclusion qu'elle ne pouvait être considérée comme étant volontaire. M. Gauthier-Hamel a envoyé le résumé à l'AC par courriel. Ensuite, M. Roy a discuté du dossier avec une agente de l'AC qui l'a informé qu'elle désirait discuter du cas avec son collègue ou superviseur. Après les discussions internes, l'agente a informé M. Roy que l'AC entérinerait sa position.

[36] M. Roy a conclu que la lettre du 25 septembre 2015 avisant la demanderesse qu'elle faisait l'objet de la Vérification est considérée comme une mesure de contrainte et que la Divulgence ne pouvait être considérée comme rencontrant le critère volontaire. Il a donc recommandé de maintenir la Première Décision, soit de considérer la Divulgence comme étant non volontaire au 20 octobre 2015. Une fois sa recommandation approuvée par son chef d'équipe, M. Grenier, le dossier de la demanderesse a été acheminé au bureau du décideur, M. Martineau.

[37] Les Notes et le Rapport de M. Roy démontrent qu'il a considéré les exigences de la circulaire et qu'il était conscient de l'importance d'analyser tous les faits pertinents, y compris les intentions de la demanderesse lors de ses rencontres avec son avocat en mars et en mai 2015 ainsi que les principes d'équité. Je n'accepte pas les arguments de la demanderesse selon lesquels les agents du PDV se sont conformés aveuglément à l'interprétation des paragraphes de la circulaire.

[38] La demanderesse soutient que la décision de M. Roy de consulter l'AC n'a servi à rien, car l'AC n'a fait que répondre que le PDV devait prendre la décision et se conformer aux politiques. Je ne suis pas d'accord. M. Roy a complété son analyse du dossier et est arrivé à une conclusion provisoire de ne pas considérer la divulgation comme étant volontaire avant de contacter un agent de l'AC. À mon avis, sa décision d'entreprendre des consultations supplémentaires démontre davantage l'amplitude de son appréciation de la deuxième demande d'examen administratif de la demanderesse.

[39] Je conclus que le PDV n'a pas usé de ses pouvoirs conférés par l'article 220(3.1) de la LIR d'une manière incompatible avec les enseignements de la Cour d'appel dans l'arrêt *Stemijon*. Au contraire, le renvoi que M. Roy et M. Martineau font à la circulaire ne pose pas problème, car les énoncés qu'on y retrouve ont été considérés comme lignes directrices et non pas prescriptives. En soutien à la Décision de M. Martineau, il y avait eu un examen exhaustif de la question de la validité de la Divulgation (*Stemijon* au para 31).

[40] La demanderesse insiste sur le fait que la conclusion de M. Martineau peut conduire à des résultats absurdes en ignorant le sens commun du terme « volontaire » parce qu'une divulgation déposée dans l'instant suivant le premier contact avec la Direction de la vérification de l'ARC serait jugée invalide. Avec égard, cet argument ignore l'analyse du caractère volontaire de la Divulgation de M. Roy et tente d'invoquer un cas qui se fonde sur un ensemble de faits et une chronologie nettement différente. Je suis d'accord avec la défenderesse qu'un tel résultat, basé sur un intervalle d'une minute entre les communications du contribuable et de la Direction de la vérification, serait à première vue inéquitable et déraisonnable. Il ne s'ensuit pas que la Décision soit aussi inéquitable et déraisonnable.

[41] M. Roy a accepté le fait que la demanderesse a donné un mandat clair à son avocat le 15 mai 2015, et qu'à cette date son intention était de faire une divulgation volontaire. La demanderesse soutient que le caractère volontaire de sa Divulgation a été établi dès lors et que M. Martineau a erré en fondant son refus sur les dates ultérieures de la lettre du 25 septembre 2015 au sujet de la Vérification et du dépôt de la Divulgation le 20 octobre 2015.

[42] La décision de la demanderesse de commencer à identifier la portée d'une éventuelle divulgation n'est pas la fin de l'histoire. Le PDV ne pouvait pas non plus la traiter comme tel. Les intentions peuvent changer, tout comme la portée de la divulgation proposée. En l'espèce, la preuve au dossier indique que la Divulgation n'était pas prête ou complète en mai 2015. La portée éventuelle de la Divulgation n'a pas pu être établie sans enquête supplémentaire par la demanderesse et son avocat. Par conséquent, l'examen par les agents du PDV des démarches de la demanderesse et de son avocat de mai à octobre 2015 et de l'écart entre sa connaissance de la

Vérification et le dépôt de sa Divulgence n'étaient pas erronées. Il s'agissait d'une partie nécessaire d'une analyse complète du dossier, de la loi et la jurisprudence, et de la circulaire. Je suis d'accord avec la défenderesse qu'il y a une distinction importante entre la date où des renseignements sont réellement divulgués auprès du PDV et la date où le contribuable prend la décision d'enquêter sur le dépôt d'une divulgation.

[43] La demanderesse soumet aussi que la théorie de la préclusion promissoire s'applique pour forcer le PDV à traiter la Divulgence comme étant valide (*Wong c Canada (Revenu national)*). 2007 CF 628 aux para 34-41 (*Wong*). Elle souligne que ce principe rajoute à son argument qu'il n'y a qu'une seule décision raisonnable à son dossier. La demanderesse déclare que dès le moment où l'ARC reçoit une divulgation, ses agents doivent déterminer si la divulgation rencontre ou non le critère volontaire et doivent en aviser le contribuable. En l'espèce, la demanderesse a déposé la Divulgence le 20 octobre 2015 et, dès lors jusqu'à l'émission de la Première Décision le 31 mai 2016, les agents du PDV se sont comportés de façon à lui donner l'impression que l'élément volontaire était déjà acquis. Elle soutient que leurs actions constituent une promesse tacite et que c'est inconcevable que l'ARC, notamment M. Gagnon, ait demandé des documents financiers quant aux années antérieures sans rien dire au sujet de la question de la validité de la Divulgence.

[44] Dans l'arrêt *Wong*, la Cour a confirmé l'application des principes de la préclusion promissoire dans le contexte d'une divulgation faite dans le cadre du PDV (au para 34). La Cour

a ensuite décrit les conditions à l'application de ces principes (*Wong* au para 35; voir aussi *Grewal* au para 40) :

[35] Selon les conditions qui s'appliquent à la préclusion promissoire, (1) il doit exister une promesse selon laquelle l'auteur de la promesse se comportera d'une certaine façon dans certaines circonstances (2) celui à qui cette promesse est faite doit se fonder sur cette promesse, et (3) il doit agir en se fondant sur cette promesse soit à son détriment, soit à l'avantage de l'auteur de la promesse.

[45] J'estime que l'argument de la demanderesse n'est pas convaincant. Je reconnais que la réception par la demanderesse de la Première Décision négative était un choc, mais le fait que M. Gagnon ait demandé de fournir des renseignements complets pour les années visées par la Divulcation ne suggère pas une promesse de la part de M. Gagnon ou du PDV d'accepter sa demande de divulgation. Conformément au paragraphe 35 de la circulaire, un contribuable « doit présenter des faits et des documents complets et exacts pour toutes les années d'imposition ou les périodes de déclaration au cours desquelles il y a eu des renseignements inexacts, incomplets ou déclarés ». Les demandes de M. Gagnon cherchaient à compléter le dossier. Elles n'établissaient pas une promesse tacite ni une entrave à l'équité procédurale.

[46] La demanderesse soutient que le courriel de Mme Henderson le 6 mai 2016 a amené les agents du PDV à changer leur ligne de conduite et à refuser la Divulcation lors du premier examen administratif. Cet argument est au cœur des arguments de la demanderesse relativement à l'équité procédurale du premier examen, mais le courriel ne démontre pas une promesse tacite du PDV d'accepter la Divulcation. Les demandes d'information et de documents de M Gagnon ont débuté avant le 6 mai 2016. Les arguments contraires de la demanderesse ne sont pas convaincants.

[47] Après avoir considéré la trame factuelle en 2015, je ne suis pas convaincue par les arguments de la demanderesse. M. Roy n'ignorait pas la question équitable de savoir si l'intention de la demanderesse de déposer une divulgation lui permettait de conclure que sa Divulgation éventuelle devait être traitée comme étant volontaire. Le délégué de la Ministre, M. Martineau, pouvait en arriver à deux conclusions raisonnables ayant considéré la circulaire, la Divulgation et la progression des événements pertinents :

1. La Divulgation n'était pas volontaire puisqu'elle a été reçue par l'ARC après la réception par la demanderesse de la lettre du 25 septembre 2015 l'avisant qu'elle faisait l'objet de la Vérification; où
2. La Divulgation était volontaire se fondant sur l'argument de la demanderesse que sa décision en mai 2015 de commencer les recherches concernant la possibilité d'une divulgation volontaire auprès de l'ARC de ses biens suisses lui permettait de s'éloigner du texte de la circulaire.

[48] Je conclus donc qu'il n'y a pas un seul résultat raisonnable à ce dossier. La demanderesse ne réussit pas à établir des circonstances exceptionnelles qui méritent la substitution indirecte par la Cour de sa propre conclusion obligeant la défenderesse à reconnaître la Divulgation comme étant volontaire et valide. Le délai de la demanderesse de ne pas déposer sa Divulgation avant le 20 octobre 2015, presque un mois après la réception de l'avis de la Vérification, donne lieu à une question de fond du caractère volontaire de la Divulgation.

Est-ce que la crainte raisonnable de partialité de la défenderesse fait en sorte qu'elle n'est plus en état d'agir dans le dossier de la demanderesse?

[49] La défenderesse a concédé en 2017 que la Décision de M. Martineau aurait pu être entachée d'un vice relatif à l'équité procédurale. Je suis d'accord et je conclus que la Décision doit être annulée.

[50] Le 8 septembre 2016, M. Gauthier-Hamel, le décideur administratif de la Première Décision, a reçu un courriel de la part de M. Roy. Dans ce courriel, M. Roy a relaté les faits principaux du dossier de la demanderesse et a mentionné son « dilemme » quant à la conclusion à adopter dans ce dossier.

[51] Plus important encore, le 14 septembre 2016, M. Gauthier-Hamel a transmis le courriel de M. Roy à l'AC, avec M. Roy en copie conforme (c. c.), en disant qu'ils avaient besoin de leur opinion au sujet du caractère volontaire de la Divulgence dans ce dossier. Ensuite, en réponse à une question posée par l'AC, M. Gauthier-Hamel a envoyé un deuxième courriel à l'AC dans lequel il a confirmé qu'il ne serait pas responsable d'approuver la deuxième décision, car il était le signataire de la première. Il a toutefois fait part, dans son courriel, de son point de vue concernant la recommandation qui devrait être faite au dossier :

Comme j'étais le signataire dans le [sic] première demande, [c]'est Simon Grenier qui va s'occuper d'approuver la recommandation pour M. Daniel Martineau, notre DA.

Pour ce qui est de la décision, Simon, Denis et Daniel Martineau vont se rencontrer pour en discuter prochainement.

De ce que j'en sais [sic], la recommandation s'enlève pour être un refus puisque :

En mars 2015, selon le rep, la cliente a rencontré son représentant pour s'informer de ses obligations fiscales [sic] en lien avec des revenu[s] à l'étranger et faire le premier paiement de +-800 \$

Mais en Avril 2015, elle a produit sa T1 2014 en cochant la case 266 à non pour les T1135.

En septembre le vérificateur envoi [sic] une lettre pour les T1135.

En octobre elle fait sa DV et par la suite un paiement de 18000\$ au rep.

[52] La participation de M. Gauthier-Hamel à l'évaluation par l'ARC du deuxième examen de la Divulgence n'était pas minime. Au contraire, il est intervenu dans le processus décisionnel de M. Roy et, par extension, de M. Martineau. Le courriel envoyé par M. Gauthier-Hamel n'était pas que factuel. Il exposait son opinion quant à l'issue probable du deuxième examen de la Divulgence. L'implication de M. Gauthier-Hamel dans ce deuxième examen diminue l'apparence d'impartialité et d'indépendance de M Roy, une figure centrale en relation avec la Décision, et donne lieu à une crainte raisonnable de partialité de la défenderesse quant à la Décision.

[53] De plus, le processus menant à la Première Décision est déficient en grande partie à cause du fameux courriel de Mme Henderson, Gestionnaire de la Section de l'observation à l'étranger de l'ARC. Le 6 mai 2016, Mme Henderson a envoyé un courriel au PDV, avec M. Gagnon, l'agent qui s'occupait du premier examen de la Divulgence, en c. c. Dans ce courriel, Mme Henderson fait explicitement part de son opinion quant à l'issue prospective du premier examen de la Divulgence :

I have noted that a voluntary disclosure was received on October 20, 2015. The GB cases are GB153020735128 and GB153020736578 and the file is assigned to Alain Gagnon in Shawinigan. We need to ensure that this VDP is denied as it should not be considered to have been voluntary but rather as a result of audit contact. The auditor on the file is Olivier Finette.

[TRANSLATION] J'ai pris note qu'une divulgation volontaire a été reçue le 20 octobre 2015. Les dossiers GB sont GB153020735128 et GB153020736578 et le dossier est attribué à Alain Gagnon à Shawinigan. Nous devons nous assurer que ce PDV est refusé, car il ne doit pas être considéré comme ayant été volontaire, mais plutôt comme le résultat d'un contact d'audit. Le commissaire aux comptes au dossier est Olivier Finette.

[54] Je ne souscris pas à l'argument de la défenderesse voulant que les notes au dossier prises par M. Gagnon n'indiquent aucun détail quant à son opinion sur la question du caractère volontaire de la Divulgence et que ceci démontre qu'il n'a pas été influencé par ce courriel. À mon avis, le fait même que le courriel de Mme Henderson ait été envoyé à M. Gagnon soulève une crainte raisonnable de partialité de la part du PDV et de M. Gauthier-Hamel. Le courriel constitue une ingérence injustifiée dans l'évaluation du dossier par le PDV.

[55] Cependant, le dossier démontre que M. Roy, agent du deuxième examen, ne semble pas avoir reçu, pris connaissance ou été influencé par le courriel du 6 mai 2016. Notamment, M. Roy a déclaré lors du contre-interrogatoire de 28 février 2018 qu'il n'avait pas pris connaissance du courriel de Mme Henderson avant de préparer sa recommandation. En outre, M. Roy a continué de se demander s'il pouvait conclure que la Divulgence devait être considérée comme volontaire bien après la date du courriel. Par exemple, il a contacté l'AC qu'en octobre 2016.

[56] Je conclus que le courriel de Mme Henderson n'est ni indicatif de mauvaise foi ni de partialité de la part du PDV dans le cadre de la Décision contestée dans la présente demande de contrôle judiciaire. Je ne souscris pas non plus à l'argument de la demanderesse que le PDV et la Ministre auraient entravé leur pouvoir discrétionnaire à la suite de la réception du courriel.

[57] La question qui se pose à la Cour est de savoir si l'existence de deux décisions du PDV entachées par des problèmes de transparence et d'équité procédurale, ainsi que d'une troisième décision négative rendue et puis annulée, remet en question la capacité du PDV à procéder à une nouvelle évaluation de la Divulgence en toute indépendance.

[58] La demanderesse soutient que la défenderesse et les agents du PDV se sont engagés dans un processus injuste, trompeur et contraire aux principes du PDV et de l'article 220(3.1) de la LIR dès le dépôt de sa Divulgence. Selon la demanderesse, les demandes de M Gagnon à la demanderesse de fournir davantage de documents qui exposent ses défauts fiscaux sous prétexte de finaliser son examen, étaient insolites au regard des pratiques du PDV, et en fait, n'étaient rien de plus qu'un stratagème. Elle déclare aussi que l'adoption par le PDV de la directive de Mme Henderson dans son courriel du 6 mai 2016 et l'implication de M. Gauthier-Hamel au centre du deuxième examen de la Divulgence sont des problèmes qui affectent le processus décisionnel du PDV au complet. La demanderesse soutient que ces erreurs constituent des obstacles insurmontables à tout examen supplémentaire de son dossier par le PDV.

[59] Les arguments de la demanderesse au sujet des demandes d'information par M Gagnon au cours du premier examen de la Divulgence ont été formulés dans le contexte de ses préoccupations concernant la préclusion promissoire et l'existence d'une promesse tacite de la part du PDV d'accepter la Divulgence. Ses arguments s'étendent aussi à sa conviction générale que le PDV manque d'indépendance et rejettera inévitablement sa Divulgence.

[60] J'ai abordé la question du rôle de M Gagnon et la question de la préclusion promissoire dans la section précédente de ce jugement. Les demandes d'information et de documents lors du premier examen de la Divulgence s'inscrivaient dans le cadre du processus normal du PDV pour s'assurer que le dossier de la demanderesse était complet conformément aux conditions de la circulaire. Ces demandes ne remettent pas en cause l'indépendance du PDV dans son ensemble.

[61] En ce qui concerne le courriel de Mme Henderson, il ne fait aucun doute qu'il était inapproprié et qu'il a porté atteinte à l'indépendance du PDV dans le cadre du premier examen. Cependant, la demanderesse n'a pas démontré que ce courriel ait entaché le deuxième examen de sa Divulgence ou, plus précisément, l'analyse détaillée de M Roy. Je ne peux pas prendre pour acquis que les agents du PDV seraient influencés par la directive de Mme Henderson advenant un retour du dossier au PDV.

[62] Dans le même ordre d'idées, l'implication de M Gauthier-Hamel au deuxième examen a porté atteinte à l'équité procédurale de cet examen, mais son erreur ne peut être imputée à tous les autres agents du PDV. Au contraire, le dossier démontre une analyse par M Roy avant tout contact avec d'autres personnes à l'intérieur et à l'extérieur du PDV. Cela dit, il peut être approprié d'imputer une défaillance systémique au sein d'une organisation après une série d'erreurs. En l'espèce et à la lumière d'un courriel inapproprié de Mme Henderson et d'une erreur sérieuse de jugement de M Gauthier-Hamel, je ne suis pas prête à arriver à une telle imputation.

[63] Je n'accepte pas les allégations graves de la demanderesse à l'effet que les procureurs de la défenderesse ont choisi M. Roy comme affiant pour dissimuler des faits. Le choix de M. Roy découle de son rôle en tant qu'agent du PDV chargé de faire le deuxième examen administratif de la Divulgence. Au risque de me répéter, le dossier devant la Cour démontre un examen en profondeur par M. Roy des faits et des arguments de la demanderesse. Il était un choix évident et raisonnable en tant qu'affiant compte tenu de la retraite effective ou imminente de M. Martineau.

[64] La demanderesse souligne que M. Roy ne savait pas si M. Martineau avait lu le courriel de Mme Henderson au cours de ses délibérations menant à la Décision, mais l'inquiétude de la demanderesse ne suffit pas à établir la mauvaise foi des procureurs de la défenderesse dans leur choix de M. Roy. Je note aussi l'observation de la protonotaire Steele selon laquelle la présence d'un document dans le dossier du PDV ne signifie pas que M. Martineau l'ait consulté ni que ce document l'ait influencé.

[65] De plus, la protonotaire Steele a rejeté l'argument de partialité de la part de M. Roy dans sa décision du 25 octobre 2019 et il n'y a pas lieu de remettre cette conclusion en question dans la présente affaire :

[14] L'argument de crainte de « partialité » de la part de Monsieur Roy avancée par le procureur de Madame Borel Christen à l'audition ne convainc pas. Le fait de savoir si monsieur Roy ait ou non parlé à ses supérieurs avant de signer son affidavit n'est donc pas pertinent aux questions en litige.

[66] La demanderesse soulève un certain nombre d'arguments supplémentaires remettant en cause la capacité du PDV à poursuivre un examen indépendant et non biaisé de son dossier. Je vais aborder ces arguments brièvement. En premier lieu, elle allègue que le PDV, la défenderesse et ses procureurs ont fait volte-face après l'ordonnance du juge Roy le 8 novembre 2010 et sont embarqués dans une stratégie de litige qui cherchait à maintenir cette affaire dans l'opacité. Les arguments de la demanderesse découlent de sa ferme conviction que tous ces acteurs se sont engagés dans un processus profondément défectueux et inéquitable.

[67] Je conclus que la demanderesse n'a pas établi ses allégations généralisées de mauvaise conduite de la part de chacun des participants impliqués dans son dossier. Les procureurs ont erré

en proposant une résolution de cette demande en 2017 qui n'abordait pas la demande que la Cour émette une ordonnance de *certiorari et mandamus*. Cependant, la demanderesse a décidé de poursuivre sa demande de « verdict dirigé ». Jamais la défenderesse ni ses procureurs n'ont indiqué qu'ils étaient d'accord avec cette demande exceptionnelle. Ils n'ont pas fait volte-face après la décision du juge Roy.

[68] En deuxième lieu, la demanderesse indique que la troisième décision constitue une preuve supplémentaire des problèmes systémiques du PDV. Le troisième examen administratif qui a abouti à une troisième décision à la veille de l'audience, sans préavis et sans participation par la demanderesse, est problématique et soulève à nouveau la question de l'équité procédurale et de l'efficacité des processus décisionnels de la défenderesse et du PDV. Cependant, l'existence de la troisième décision ne signifie pas qu'elle soit nécessairement déraisonnable ou ayant été prise de mauvaise foi. La question de savoir si la Divulgateion était ou non « volontaire » conformément aux conditions de la circulaire et les principes d'équité reste encore à être déterminée par le biais d'un processus équitable, complet et clairement indépendant.

[69] Enfin, la demanderesse soutient que le retour de son dossier au PDV pour un troisième examen administratif aura pour conséquence la continuation d'un tourbillon administratif et judiciaire sans fin. Elle souligne à cet égard les délais depuis 2017. Toutefois, lors de l'audience de son appel de l'ordonnance du protonotaire Morneau, le juge Roy a partagé ses doutes avec la demanderesse quant aux chances de succès de sa demande d'un « verdict dirigé » ou ordonnance de *mandamus* :

Or, lorsque vous essayez de prétendre qu'on pourrait passer par-dessus les décisions administratives pour se rendre à un juge de la

Cour fédérale qui examinerait l'affaire au fond, ce ferait une idée sur ce qui serait approprié et rendrait une décision, ça, c'est une tentative que je qualifierais de courageuse.

...

Vous avez avoir, je le crains, des écueils sur votre route, mais je vous disais, vous pouvez l'essayer. Dans *D'Errico [D'Errico c Canada (Procureur général), 2014 CAF 95]*, qu'est-ce que c'est que la Cour d'appel dit, c'est le Juge Stratas, dans ce cas-ci, il y a eu tellement de délais ... Le tribunal a disparu, il n'existe plus. Il y avait une commission, c'est maintenant un tribunal des pensions. On va rendre la décision, on va diminuer la peine que tout le monde aura autrement. Je suis pas du tout certain que ce soit la solution que vous avez ici.

[70] Nonobstant cet avertissement, la demanderesse a fait le choix en 2017 de continuer avec sa demande de recours exceptionnel à la Cour. Les délais qui en résultent ne sont pas la responsabilité de la défenderesse. Les deux parties se sont pleinement engagées dans la poursuite de cette demande et la pandémie de COVID a contribué de manière non négligeable à l'écoulement du temps.

VII. Conclusion

[71] Compte tenu de ce qui précède, je conclus que la demanderesse ne s'est pas acquittée à satisfaire aux exigences strictes pour l'émission par la Cour d'une ordonnance de *mandamus* ou d'une déclaration de validité de la Divulgence. Il n'existe pas qu'une seule issue à la question du caractère volontaire et de la validité de la Divulgence. Bien que le processus du PDV à ce jour relève des problèmes procéduraux et un manque de discipline, je conclus que les délais depuis le dépôt de la Divulgence en octobre 2015 et de cette demande de contrôle judiciaire en janvier 2017 n'en résultent pas uniquement de l'inaction du PDV ou de l'ARC. Ils sont partagés par la demanderesse, particulièrement dans l'intervalle depuis novembre 2017. De plus, je conclus que

le retour du dossier au PDV pour examen et résolution conformément aux directives ci-dessous ne donne pas lieu à un va-et-vient interminable de nouveaux examens et de contrôles judiciaires (*Vavilov* au para 142). Je ne souscris pas aux arguments qu'il est évident, lors de ce contrôle judiciaire de la Décision, qu'un résultat donné soit inévitable.

[72] De plus, je ne souscris pas aux arguments de la demanderesse selon lesquels le PDV, en tant qu'institution, est incapable de réévaluer sa Divulgence en toute indépendance. Toutefois, je reconnais les soucis sincères de la demanderesse quant au procès du PDV menant à la Première Décision et à la Décision sous contrôle. Je suis aussi consciente des délais dans ce dossier.

[73] Par conséquent, j'accueille la présente demande de contrôle judiciaire uniquement en vue de renvoyer la Divulgence à un autre délégué de la Ministre au PDV n'ayant pas été impliqué dans le dossier de la demanderesse. Le nouvel examen indépendant sera effectué conformément aux directives de la Cour suivantes :

- (a) Le dossier de la demanderesse sera traité de manière urgente et prioritaire par le PDV.
- (b) La défenderesse et la gestion du PDV veilleront à ce qu'aucun agent impliqué de quelque manière que ce soit dans les trois décisions rendues à ce jour ou dans les examens administratifs connexes à la Divulgence ne participe au nouvel examen ou à la décision qui en résulte.
- (c) L'examen des agents du PDV sera approfondi et la décision devra exposer l'analyse par le décideur des faits, la circulaire, et les principes sous-jacents du

PDV et de l'article 220(3.1) de la LIR, ainsi que la justification et le raisonnement à l'origine de la conclusion du délégué de la Ministre.

- (d) Le décideur fournira également une explication du processus et des garanties mises en place pour assurer l'indépendance du PDV et de son examen de la Divuligation.

VIII. Les dépens

[74] La règle générale veut que la partie perdante paie les dépens de la partie gagnante. Je ne vois aucune raison de m'écarter de cette règle en l'espèce. Le retour de la Décision pour un troisième examen administratif n'était pas en litige. La seule question en litige depuis 2017 est celle de l'émission ou non par la Cour d'une ordonnance de *certiorari* et *mandamus* obligeant la défenderesse d'accepter la Divuligation comme étant volontaire et valide ou d'une déclaration de validité de la Divuligation. Dans les circonstances, les dépens sont adjugés à la défenderesse conformément à la Colonne III du Tarif B des *Règles des Cours fédérales*.

JUGEMENT

LA COUR STATUE que :

1. La demande de contrôle judiciaire est accueillie en partie.
2. La décision de la Ministre datée du 2 décembre 2016 est annulée, et la demande de divulgation (« la Divulgation ») de la demanderesse est renvoyée à la Ministre pour un nouvel examen conformément aux directives de la Cour décrites dans le paragraphe 73 du Jugement et Motifs ci-joint.
3. La demande de la demanderesse à la Cour d'émettre : (a) une ordonnance de *certiorari* et *mandamus* obligeant la défenderesse d'accepter la Divulgation comme étant volontaire et valide; ou (b) une déclaration de validité de la Divulgation, est rejetée.
4. Les dépens sont accordés à la défenderesse et calculés d'après la colonne III du tarif B des *Règles des Cours fédérales*.

« Elizabeth Walker »

Juge

COUR FÉDÉRALE

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

DOSSIER : T-3-17

INTITULÉ : BOREL CHRISTEN, CLAIRE c AGENCE DU
REVENUE DU CANADA

LIEU DE L'AUDIENCE : TENUE PAR VIDÉOCONFÉRENCE

DATE DE L'AUDIENCE : LE 23 JUIN 2021

JUGEMENT ET MOTIFS LA JUGE WALKER

DATE DES MOTIFS : LE 17 DÉCEMBRE 2021

COMPARUTIONS :

M^e Yacine Agnaou POUR LA DEMANDERESSE

M^e Louis Sébastien POUR LA DÉFENDERESSE
M^e Marie-Aimée Cantin

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Dupuis Paquin POUR LA DEMANDERESSE
Avocates
Laval (Québec)

Procureur général du Canada POUR LA DÉFENDERESSE
Montréal (Québec)