

---

## L'annulation ou la renonciation aux intérêts et aux pénalités : Un allègement plutôt lourd pour le contribuable

M<sup>e</sup> André Lareau\*, Christina Meunier-Cyr\*\* et Frédérick Houle\*\*\*

---

### ABSTRACT

In the 1990s, the government improved the tax law by adding a provision enabling it to cancel or waive penalties and interest payable by taxpayers. The discretionary nature of this provision and its rather problematic application raise important legal questions that transcend tax law. The authors discuss several aspects of the enforcement of subsection 220(3.1) of the Income Tax Act. They begin with the taxpayer's application, briefly examining the administrative procedures and rules that govern the Canada Revenue Agency's discretionary power. They then explore the legal hoops that taxpayers must jump through to assert their rights, describing the difficulties caused by jurisdictional overlap between the Federal Court and the Tax Court of Canada. They discuss the powers of superior court judges and analyze the degree of deference — that is, the standard of judicial review — imposed on them by case law when they examine CRA decisions. The authors then demonstrate that the judicial review process is inadequate under the current system. To support this hypothesis, they show that the courts have difficulty staying within the framework established by the law, whether it be to support (as is traditionally the case) or (as in the Federal Court of Appeal's *Stemijon* ruling) to dismiss taxpayers' applications.

### PRÉCIS

Dans les années 1990, le législateur a bonifié le droit fiscal en y ajoutant un recours lui permettant d'annuler ou de renoncer aux pénalités et aux intérêts qui lui sont dus par les contribuables. La discrétion inhérente du recours et son application tumultueuse soulèvent d'importantes questions de droit qui transcendent le droit fiscal. Les auteurs s'attaquent à plusieurs aspects de l'application du paragraphe 220(3.1) de Loi de l'impôt sur le revenu. Ils commencent avec la demande elle-même, survolant les procédures administratives et les règles régissant l'exercice de la discrétion de l'Agence du revenu du Canada. Ils se poursuivent en explorant le parcours judiciaire que doit prendre le

---

\* Professeur à la Faculté de droit de l'Université Laval.

\*\* Diplômée du programme d'études supérieures spécialisées en droit notarial de l'Université Laval.

\*\*\* Diplômé de la maîtrise en fiscalité de l'Université de Sherbrooke.

contribuable en vue de faire valoir ses droits, explicitant les difficultés engendrées par la concurrence juridictionnelle de la Cour fédérale et de la Cour canadienne de l'impôt. Une fois ce trajet établi, ils discutent des pouvoirs des juges des tribunaux supérieurs en analysant d'abord le degré de déférence que la jurisprudence leur impose dans le cadre de l'examen de la décision de l'agence — c'est-à-dire, la norme de contrôle à utiliser. Ensuite, ils mettent en évidence que le processus de la révision judiciaire n'est pas adéquat pour soutenir le régime actuel. Ceci prouvent par la démonstration que les tribunaux ont peine à rester dans le cadre que la loi leur dicte, que ce soit traditionnellement pour aider le contribuable dans sa croisade ou, comme dans l'arrêt *Stemijon* de la Cour d'appel fédérale, pour anéantir ses recours.

**MOTS CLÉS :** ÉQUITÉ ■ PÉNALITÉS ■ INTÉRÊTS ■ ALLÈGEMENT ■ DISCRÉTIONNAIRE

---

## CONTENTS

Introduction	838
Procédure administrative	840
Démarche administrative	840
Étanchéité des comités	841
Lignes directrices	843
Compétence juridictionnelle	846
Norme de contrôle	848
Dunsmuir et la norme de la décision raisonnable	849
L'équité procédurale et la norme de contrôle	851
Stérilité de l'intervention judiciaire	852
Manifestation jurisprudentielle du mécontentement des juges	854
Le pouvoir de direction et droit positif	857
Application concrète du droit positif en droit fiscal	859
Stemijon Investments	860
La discrétion du juge et la révision judiciaire	861
La discrétion du juge et le paragraphe 220(3.1)	862
Conclusion	864

---

## INTRODUCTION

Dire que les lois fiscales sont complexes est clairement superfétatoire. Pourtant, la simplicité du régime, tant dans sa compréhension que dans son application et son administration, constitue un des principes directeurs sans lequel l'observance tant recherchée pourrait être sérieusement mise en péril. Le législateur, conscient de ce phénomène, a apporté des modifications à la Loi de l'impôt sur le revenu<sup>1</sup> au début des années 1990 en introduisant des règles dites « d'équité » dont l'objectif est de permettre que des situations indépendantes de la volonté du contribuable puissent être prises en compte dans la contestation d'une cotisation émise par

---

1 LRC 1985, c. 1 (5<sup>e</sup> suppl.), telle que modifiée (ci-après « la LIR »). À moins d'indication contraire, les renvois législatifs dans ce papier sont à la LIR.

l'Agence du revenu du Canada<sup>2</sup> (ARC). Le paragraphe 220(3.1) LIR qui octroie au ministre un pouvoir discrétionnaire lui permettant d'annuler ou de renoncer, en tout ou en partie, aux intérêts et aux pénalités de la Loi constitue une des mesures d'équité mise en place :

220(3.1) Le ministre peut, au plus tard le jour qui suit de dix années civiles la fin de l'année d'imposition d'un contribuable ou de l'exercice d'une société de personnes ou sur demande du contribuable ou de la société de personnes faite au plus tard ce jour-là, renoncer à tout ou partie d'un montant de pénalité ou d'intérêts payable par ailleurs par le contribuable ou la société de personnes en application de la présente loi pour cette année d'imposition ou cet exercice, ou l'annuler en tout ou en partie. Malgré les paragraphes 152(4) à (5), le ministre établit les cotisations voulues concernant les intérêts et pénalités payables par le contribuable ou la société de personnes pour tenir compte de pareille annulation<sup>3</sup>.

L'administration de cette disposition soulève des questions de droit fascinantes et peut aussi engendrer d'importantes conséquences pour les contribuables. L'année 2011 fut, à cet égard, riche en rebondissements alors que la Cour d'appel fédérale, dans *Stemijon Investments*<sup>4</sup>, a rendu une décision controversée et fort critiquable. Afin de pouvoir contextualiser ce fait saillant dans la courte histoire juridique des dispositions d'équité et de clarifier le droit applicable, la présente recherche s'attardera d'abord aux modalités administratives ainsi qu'à l'analyse des difficultés liées à l'intervention des tribunaux dans l'examen de la décision ministérielle.

Dans un premier temps, nous ferons état de la procédure encadrant une demande faite par le contribuable en vertu du paragraphe 220(3.1). Nous examinerons, dans un deuxième temps, la force des lignes directrices encadrant la gestion des requêtes logées par les contribuables. Dans un troisième temps, nous aborderons les questions liées aux contestations judiciaires à la suite des décisions de l'Agence, tant à l'égard du processus que pour les questions rattachées au forum approprié. Dans un quatrième temps, nous traiterons des situations donnant ouverture à l'intervention des tribunaux en précisant, d'une part, les motifs justifiant cette intervention et, d'autre part, en abordant le degré de retenue exigé. Enfin, nous étudierons l'immixtion permise des autorités judiciaires dans la gestion des dossiers de l'ARC chargée d'administrer les demandes des contribuables formulées en application du paragraphe 220(3.1) et la problématique que cela engendre.

2 *Lalonde c. Canada (Agence du revenu du Canada)*, 2008 CF 183, au paragraphe 9; *Circulaire d'information 07-1*, « Dispositions d'allègement pour les contribuables », 31 mai 2007, au paragraphe 8.

3 Au Québec, l'équivalent du paragraphe 220(3.1) LIR est l'article 94.1 de la Loi sur l'administration fiscale, LRQ, c. A-6.002, telle que modifiée.

4 *Stemijon Investments Ltd. c. Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299 (ci-après « *Stemijon Investments* »). Voir aussi Matthew Peters, « Canadian Tax Reporting Obligations: Let's Be Reasonable » (January 9, 2012) 65:2 *Tax Notes International* 141-43.

## PROCÉDURE ADMINISTRATIVE

### Démarche administrative

Un contribuable qui désire se prévaloir de la mesure d'équité prévue au paragraphe 220(3.1) LIR doit déposer une première demande écrite à l'ARC en invoquant, à son appui, les motifs qui la soutiennent<sup>5</sup>. Un premier comité examinera le bien-fondé de la demande et rendra sa décision. Un contribuable insatisfait de la décision peut, en déposant une demande écrite, exiger un deuxième examen de sa demande<sup>6</sup> qu'il pourra appuyer avec des éléments supplémentaires appropriés. L'agent chargé d'effectuer l'examen au second palier rédigera, après analyse de la situation, un rapport à l'attention d'un deuxième comité qui, après consultation de ce rapport, rendra une décision. Évidemment, la deuxième décision sera transmise au contribuable, tout comme la première.

Les délais requis pour obtenir une première décision de l'ARC ne sont pas négligeables alors que les intérêts continuent néanmoins de s'accumuler. Un exemple de cette réalité peut être observé dans la décision *Cheng c. Canada*, où le juge écrit :

Il est certes possible de formuler certaines critiques à l'égard du processus utilisé par l'Agence des douanes et du revenu du Canada pour prendre la décision « d'équité » de premier niveau dans cette affaire; cette décision n'a en effet été communiquée à la demanderesse qu'après plus d'une année de consultation et d'examen<sup>7</sup>.

A cet égard, nous croyons qu'une telle situation devrait être corrigée en fixant au ministre un délai à l'intérieur duquel il doit répondre et au-delà duquel cesserait la computation des intérêts pendant la période où le contribuable se prévaut du paragraphe 220(3.1).

Outre les délais considérables, d'autres imperfections subsistent à l'intérieur de cette procédure administrative, notamment en ce qui concerne les comités investis du pouvoir décisionnel.

---

5 Pour plus d'information sur le délai que le contribuable possède pour faire sa demande, voir *Bozzer c. Canada*, 2011 CAF 186 et *Pavage St-Eustache Ltée c. Canada (Procureur général)*, 2011 CF 1014.

6 Il faut prendre garde à ne pas confondre ce mécanisme avec une « révision », tel qu'il a été énoncé dans : Thierry L. Martel, « Affaire Spence — Les publications du fisc ne sont pas la Loi » (2010) 15:3 *Stratège* 29-31.

7 *Cheng c. Canada*, 2001 CFPI 1114 (CanLII), au paragraphe 20.

## Étanchéité des comités

L'examen du dossier par le second comité fait l'objet de normes strictes. Tant les règles de droit administratif<sup>8</sup> que la doctrine<sup>9</sup> et la jurisprudence<sup>10</sup> soutiennent que l'agent responsable du second examen ne peut avoir participé au premier.

Le réexamen ainsi que la demande initiale sont tous deux assujettis aux obligations découlant de la doctrine de l'attente légitime. Cette notion a d'ailleurs été affirmée, dans *Edison* :

La doctrine des attentes légitimes peut donc créer des droits procéduraux qui sont régis par la norme de l'équité procédurale<sup>11</sup>.

Le concept de l'attente légitime, en droit administratif, signifie qu'un justiciable est en droit d'obtenir un processus décisionnel indépendant et impartial. Une

8 Denis Lemieux, « La nature et la portée du contrôle judiciaire », dans *Collection de droit*, 2010-2011, École du Barreau du Québec, vol. 7, *Droit public et administratif* (Cowansville : Éditions Yvon Blais, 2010), à la p. 213 : « Un membre d'une autorité administrative ne pourra pas non plus siéger en appel de sa propre décision, ce qui irait à l'encontre du principe d'impartialité. »

9 David Sherman, « 281.1 — Waiver/Cancellation of Penalty and Interest », dans *GST Partner* (Toronto : Thomson Reuters Canada) (base de données sur CD-ROM) : « If it is determined that a person or persons who participated in the first review also acted on the second review, that alone can suffice to have the request returned back to CRA for a new review, as can be seen in the case of *Robertson v. Minister of National Revenue*. »

10 *Robertson c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2001 CFPI 876, au paragraphe 19 :

Cet argument ne résiste pas à un examen détaillé. Le défendeur a établi une procédure précise pour évaluer une demande fondée sur l'équité. Il est manifeste que cette procédure a été conçue pour s'assurer que le même décisionnaire ne participe pas aux décisions prises au premier et au second palier. Malgré cette procédure, le défendeur a autorisé M. Thompson à participer non seulement à l'examen au premier palier, mais également à celui au second palier. Bien que M. Thompson ait occupé le poste de directeur adjoint à titre « intérimaire », et non son poste d'attache de responsable de la perception, je suis convaincu que le défendeur n'a pas respecté sa propre procédure.

Au Québec, dans une affaire très récente, *Lafarge Canada Inc. c. Québec (Sous-ministre du Revenu)* (*Agence du revenu du Québec*), 2011 QCCS 7391 (j. Laberge), le même problème s'est posé, bien que le fonctionnaire ait été chargé de l'analyse de la première décision et que la seconde décision ait été adressée à un autre fonctionnaire, ce dernier a demandé au premier décideur de procéder à l'analyse de la demande de révision présentée par le contribuable. La preuve démontre que le décideur en question n'a pas refait le segment d'analyse afin de rendre sa deuxième décision, il s'est plutôt basé sur son analyse initiale pour refuser d'acquiescer à la demande de Lafarge. Le juge écrit au paragraphe 75 :

Dans ce genre de recours, il y a une attente raisonnable du contribuable que l'exercice de révision sera impartial et indépendant de la première décision.

11 *Edison c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2001 CFPI 734, au paragraphe 24. Le juge a par la suite ajouté au paragraphe 38 :

Les demandeurs s'attendaient légitimement, au sens juridique du terme, à ce que les normes procédurales énoncées par le ministre dans les lignes directrices publiées soient

entorse à ce principe survient notamment lorsqu'un décideur siège en appel de sa propre décision ou encore lorsque ce décideur subit une influence extérieure susceptible d'altérer sa position.

Une contravention à la doctrine de l'attente légitime constitue une situation donnant ouverture au contrôle judiciaire. En droit administratif, les garanties procédurales varient selon la situation particulière de chaque instance décisionnelle, sa fonction et le genre de décisions qu'elle rend<sup>12</sup>. Les règles de garanties procédurales ont pour objet de faire respecter l'obligation « d'équité procédurale », c'est-à-dire le traitement juste et équitable que reçoit le contribuable et s'avèrent l'outil garantissant le respect de la doctrine de l'attente légitime.

Au nom d'une gestion efficace des dossiers, la structure administrative de l'ARC crée une très mince étanchéité entre les comités procédant au premier et au deuxième examen. Nous avons d'ailleurs relevé trois décisions (*Edison*<sup>13</sup>, *Robertson*<sup>14</sup> et *Lafarge*<sup>15</sup>) illustrant une atteinte à l'obligation d'équité procédurale. Dans l'affaire *Edison*, « La preuve établit clairement que les fonctionnaires en cause au deuxième palier d'examen étaient également directement en cause au premier palier<sup>16</sup>. » Dans la décision *Robertson*, « le défendeur a manqué à son obligation d'agir équitablement quand il a contrevenu à ses propres règles internes dans la composition du comité d'appel au second palier »<sup>17</sup> puisque « le défendeur a autorisé M. Thompson à participer non seulement à l'examen au premier palier, mais également à celui au second palier »<sup>18</sup>. Dans l'affaire *Lafarge*, décision de la Cour supérieure au Québec, « c'est [le même décideur] qui fait les deux recommandations tant au niveau de la demande du 17 avril 2009 que de la demande de révision du 29 mars 2010 »<sup>19</sup>.

Les lacunes que nous avons identifiées ne se limitent pas au non-respect de la procédure. L'application de la discrétion ministérielle est elle aussi fragilisée par quelques défaillances.

---

suivies et, en particulier, qu'un deuxième examen impartial soit effectué sans que le décideur initial soit en cause. Or, on ne peut pas dire que pareil examen a été effectué eu égard aux faits qui m'ont été soumis en l'espèce. À mon avis, le manquement à l'obligation d'équité qui existe envers les demandeurs en vertu des règles de justice naturelle et de l'équité procédurale découle de l'omission du défendeur de suivre les lignes directrices procédurales qu'il a lui-même publiées.

12 Pierre Lemieux, *Droit administratif : Doctrine et jurisprudence*, 5<sup>e</sup> éd. (Sherbrooke : Éditions Revue de Droit de l'Université de Sherbrooke, 2011), à la p. 776; *Baker c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, [1999] 2 RCS 817, au paragraphe 21.

13 *Edison*, supra, note 11.

14 *Robertson*, supra, note 10.

15 *Lafarge Canada Inc.*, supra, note 10.

16 *Edison*, supra, note 11, au paragraphe 33.

17 *Robertson*, supra, note 10, au paragraphe 17.

18 *Ibid.*, au paragraphe 19.

19 *Lafarge*, supra, note 10, au paragraphe 39.

## LIGNES DIRECTRICES

Le paragraphe 220(3.1) LIR vise à permettre un allègement de la somme d'intérêts et/ou pénalités payables par un contribuable aux prises avec des circonstances ou des événements extraordinaires ou indépendants de sa volonté. Lors de l'instauration de cette nouvelle mesure d'allègement, le ministre a dévoilé quelques exemples de situations ou d'événements susceptibles d'entraîner l'exercice de son pouvoir<sup>20</sup>.

En pratique, ce n'est pas le ministre lui-même qui administre les demandes et les dossiers des contribuables. Tel que nous l'avons précisé, ce pouvoir discrétionnaire du ministre est délégué aux fonctionnaires de l'ARC<sup>21</sup> qui, pour rendre leurs décisions, s'appuient sur les lignes directrices élaborées par le ministre. Ces lignes directrices ont initialement été incluses à la *Circulaire d'information* 92-2<sup>22</sup>, laquelle a été par la suite remplacée par la *Circulaire d'information* 07-1<sup>23</sup> toujours en vigueur aujourd'hui. On peut également retrouver ces lignes directrices dans le Guide T4060 concernant les politiques de recouvrement de l'Agence.

La présence de ces lignes directrices vise à permettre à l'ARC de traiter plus équitablement et uniformément les dossiers des contribuables qui, pour reprendre les termes de la circulaire de 2007 : « en raison de problèmes personnels ou de circonstances indépendantes de leur volonté, n'ont pas pu satisfaire à une exigence législative aux fins de l'impôt sur le revenu »<sup>24</sup>. La circulaire énonce trois situations, exemples à l'appui, pouvant donner lieu à un tel allègement : circonstances exceptionnelles (décès d'un membre de la famille immédiate, maladie grave, catastrophe naturelle etc.), actions de l'Agence du revenu du Canada (retards de traitement etc.), incapacité de payer ou difficultés financières<sup>25</sup>.

Déjà, en 1992, la première circulaire mentionnait : « Ce qui est énoncé ici ne constitue que des lignes directrices. La présente circulaire n'est donc pas exhaustive et ne doit pas être interprétée comme limitant l'esprit ou l'intention des mesures législatives<sup>26</sup>. » Ainsi, on comprenait déjà que les lignes directrices ne devaient pas restreindre les actions du ministre et de ses fonctionnaires. La

20 Canada, Ministère des finances, *Notes explicatives sur le projet de loi concernant l'impôt sur le revenu* (Ottawa : Ministère des finances, mai 1991).

21 220(2.01) LIR.

22 *Circulaire d'information* 92-2 (archivée), « Lignes directrices concernant l'annulation des intérêts et des pénalités », 18 mars 1992. Au Québec, les critères ne sont pas exactement les mêmes. Voir *Bulletin d'interprétation LMR* 94.1-1/R6, « Renonciation ou annulation à l'égard des intérêts, des pénalités ou des frais », 16 juin 2010.

23 *Circulaire d'information* 07-1, supra, note 2.

24 Ibid., au paragraphe 8.

25 Ibid., aux paragraphes 23-28. Les conditions d'application du pouvoir ministériel ont été analysées dans Vincent Brousseau-Pouliot, « Analyse du pouvoir discrétionnaire de renonciation aux intérêts et aux pénalités » (2004) 25 *Revue planification fiscalité and successorale* 19, aux pp. 30-44.

26 IC 92-2, supra, note 22, au paragraphe 3.

circulaire de 2007 reprend essentiellement les mêmes affirmations et ajoute que « [c]haque demande fera l'objet d'un examen et d'une décision fondée sur ses propres mérites »<sup>27</sup>, ce qui illustre encore une fois le caractère non limitatif des directives émises. Bref, depuis la publication de la première circulaire, il va de soi que les critères mentionnés ne sont ni exhaustifs ni obligatoires; pourtant, la jurisprudence regorge de situations faisant état de l'incompréhension des fonctionnaires quant à l'étendue de leur mandat<sup>28</sup>. C'est ainsi que les tribunaux appelés à intervenir n'ont alors d'autre choix que de renvoyer le dossier du contribuable pour réexamen à l'Agence du revenu.

La souplesse des lignes directrices découlant de leur caractère non coercitif avait pourtant été clairement établie, en 1982, par la Cour suprême du Canada dans *Maple Lodge* :

Le Ministre est libre d'indiquer le type de considérations qui [...] le guideront dans l'exercice de son pouvoir discrétionnaire [...] mais il ne peut pas entraver ce pouvoir [...] en tenant les lignes directrices pour obligatoires et en excluant tous les autres motifs valides ou pertinents pour lesquels il peut exercer son pouvoir discrétionnaire<sup>29</sup>.

Par la suite, plusieurs jugements ont appuyé cette position<sup>30</sup>. Tout récemment, dans l'affaire *Spence*<sup>31</sup>, le juge, après avoir réitéré les grands principes, a ajouté qu'un décideur, lorsqu'il se croit lié par ces lignes lors de son processus décisionnel, comme une « erreur de droit manifeste ». Ainsi, le fonctionnaire doit examiner la

27 IC 07-1, supra, note 2, au paragraphe 11.

28 Voir, entre autres, *Lalonde* (2008), supra, note 2; *Lalonde c. Canada Agence du revenu*, 2010 CF 531; *3500772 Canada Inc. c. Canada (Revenu national)*, 2008 CF 554; *Guerra c. Canada Agence du revenu*, 2009 CF 459; *Jenkins c. Canada*, 2007 CF 295; *Nixon c. Canada (Revenu national)*, 2008 CF 917.

29 *Maple Lodge Farms c. Gouvernement du Canada*, [1982] 2 RCS 2, à la p. 7.

30 À titre d'exemple, depuis 2004, il y a : *Charky c. Canada (Procureur général)*, 2010 CF 1327, au paragraphe 33; *Première nation Waycobab c. Canada (Procureur général)*, 2010 CF 1188, au paragraphe 42; *Malik c. Canada (Citoyenneté et Immigration)*, 2009 CF 1283, au paragraphe 33; *Canada (Procureur général) c. Arsenaault*, 2009 CAF 300; *Canada (Citoyenneté et Immigration) c. Thamothebaram*, 2007 CAF 198, au paragraphe 59; *TimberWest Forest Corp. c. Canada*, 2007 CF 148, au paragraphe 89; *Uberoi c. Canada (Citoyenneté et Immigration)*, 2006 CF 1232, au paragraphe 17; *Wax c. Canada (Procureur général)*, 2006 CF 675, au paragraphe 17; *Serda c. Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration)*, 2006 CF 356, au paragraphe 23; *Sutherland c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2006 CF 154, au paragraphe 17; *Axa Canada inc. c. Canada (Ministre du Revenu national)*, 2006 CF 17, au paragraphe 23; *Latour c. Canada (Agence des douanes et du revenu du Canada)*, 2005 CF 1720, au paragraphe 28; *Mercer c. Canada (Procureur Général)*, 2005 CF 1567, au paragraphe 18; *Québec (Procureur général) c. Germain Blanchard ltée*, 2005 QCCA 605, au paragraphe 84; *Association des Pilotes de Lignes Internationales c. Urbino*, 2004 CF 1387, au paragraphe 20; *Peter G. White Management Ltd. c. Canada (Ministre du Patrimoine Canadien)*, 2004 CF 597, au paragraphe 46.

31 *Spence c. Canada Agence du revenu*, 2010 CF 52.



situation propre au contribuable et décider si, « à son avis »<sup>32</sup>, les faits du dossier donnent ouverture à l'application de recours en équité sans qu'il se sente pour autant lié par les lignes directrices énoncées à la circulaire.

Les erreurs commises par les fonctionnaires sont lourdes de conséquences pour les contribuables qui doivent alors porter leur cause devant le tribunal avec tous les inconvénients que ceci entraîne. Le juge Lemieux, dans l'affaire *Lalonde*, a récemment exprimé son mécontentement face au travail de l'Agence en affirmant que « [l]a conséquence qui découle de ces fautes d'analyse du délégué fonctionnaire est une interprétation des lignes directrices qui est absurde<sup>33</sup> ».

Il arrive fréquemment que les fonctionnaires recherchent, dans l'examen des faits, des circonstances extraordinaires pour justifier une application de la mesure d'équité. Or, les lignes directrices n'en exigent pas autant. La situation ne doit pas être nécessairement extraordinaire, il peut simplement s'agir de circonstances « indépendantes de la volonté du contribuable »<sup>34</sup>.

Par exemple, dans l'affaire *Guerra*, bien que l'allègement recherché ait été accordé sur la base d'une circonstance exceptionnelle, soit un vol, la réponse transmise au contribuable contenait la mise en garde qui, bien qu'elle se retrouve généralement dans de telles décisions, témoigne, lorsque prise isolément, d'une certaine réticence de la part du fonctionnaire : « la décision ne [doit] en aucun cas être considérée comme étant un précédent, et [...] dans des circonstances normales, toute pénalité et/ou intérêt imposé[s] selon les dispositions de la Loi est dû et payable en totalité »<sup>35</sup>.

Ainsi, il n'y a aucun doute que les lignes directrices ne lient pas le ministre et que le fonctionnaire est autorisé à déborder du cadre de la circulaire lorsqu'il rend sa décision. Au surplus, les documents confidentiels de politique interne<sup>36</sup> sur lesquels les fonctionnaires se fondent afin de rendre une décision sont clairs en ce sens.

Comme la décision de deuxième niveau est finale et sans appel<sup>37</sup>, la seule issue pour le justiciable est de tenter de faire annuler la décision par un tribunal supérieur.

32 Ibid., au paragraphe 3.

33 *Lalonde* (2010), supra, note 28, au paragraphe 52.

34 3500772 *Canada inc.*, supra, note 28, au paragraphe 39 :

Je n'interprète pas les Lignes directrices comme exigeant qu'il s'agisse de situations qui soient à la fois « indépendantes de la volonté du contribuable ou de l'employeur » et « extraordinaires ». Dit autrement, les situations qui justifient une dispense peuvent très bien être décrites comme des situations « extraordinaires »; cependant, c'est parce qu'il s'agit de situations indépendantes de la volonté du contribuable que la dispense peut être accordée suivant les Lignes directrices. La situation ne doit pas nécessairement être « extraordinaire ».

35 *Guerra*, supra, note 28, au paragraphe 12.

36 Une copie ayant été obtenue grâce à la Loi sur l'accès à l'information, LRC 1985, c. A-1, telle que modifiée, est disponible sur internet, gracieuseté de l'équipe de Dynamic Lawyers ([http://www.dynamiclawyers.com/files/Taxpayer\\_Relief\\_Guide.pdf](http://www.dynamiclawyers.com/files/Taxpayer_Relief_Guide.pdf)).

37 IC 07-1, supra, note 2, au paragraphe 18; Martel, supra, note 6, à la p. 31.

## COMPÉTENCE JURIDICTIONNELLE

En droit, la mécanique appropriée pour faire annuler une décision d'une instance administrative qui n'est pas appellable est la révision judiciaire. Cette procédure consiste en une analyse, approfondie ou non<sup>38</sup>, par un tribunal de la décision sous étude dans le but de la valider ou de l'annuler. Lors de la révision judiciaire, contrairement à l'appel, le tribunal n'a pas compétence pour modifier la décision rendue par le ministre et y substituer la sienne. Afin d'entendre un litige, il doit impérativement posséder la compétence matérielle, communément appelée la compétence juridictionnelle.

La Cour fédérale, tribunal statutaire de « compétences attributives », est le forum compétent pour entendre une requête en révision judiciaire de la décision de second palier rendue par l'Agence du revenu du Canada en vertu du paragraphe 220(3.1). L'expression « compétence attributive » signifie qu'elle ne possède que les compétences qui lui sont conférées par la loi. Selon les articles 18, 18.1 et 18.2 de la Loi sur les Cours fédérales<sup>39</sup>, ce tribunal est investi de pouvoirs similaires à ceux des cours supérieures, d'où sa compétence pour entendre la requête. L'expression « tribunal supérieur » au Canada vise les cours supérieures de chaque province, leur cour d'appel et la Cour suprême du Canada.

Ce pouvoir est totalement distinct de celui conféré à la Cour canadienne de l'impôt en vertu de l'article 12(1) de la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt<sup>40</sup> qui confère à cette cour une compétence exclusive à l'égard des cotisations émises en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu, de la Loi sur la taxe d'accise<sup>41</sup> ou encore de la Loi sur l'assurance-emploi<sup>42</sup>. Elle peut certes, dans le cadre de son processus d'appel, annuler ou modifier les pénalités associées à une cotisation qu'elle rectifie mais ne peut procéder, en vertu du paragraphe 220(3.1)<sup>43</sup>, à l'annulation ou à la renonciation des intérêts et/ou pénalités.

---

38 Traité dans ce papier sous le titre « Norme de contrôle », ci-dessous.

39 LRC 1985, c. F-7, telle que modifiée.

40 LRC 1985, c. T-2, telle que modifiée.

41 LRC 1985, c. E-15, telle que modifiée.

42 LC 1996, c. 23, telle que modifiée.

43 *Moledina c. La Reine*, 2007 CCI 354; *Beauregard c. La Reine*, 2008 CCI 224; *Neathly c. La Reine*, 2007 CCI 611; *Hrynkiewicz c. La Reine*, 2007 CCI 154; *Raby c. La Reine*, 2006 CCI 406, au paragraphe 51; *Adamson v. The Queen*, 2002 DTC 1540; [2002] 2 CTC 2469 (TCC); et *Cole v. The Queen*, 2011 TCC 504. Voir aussi Normand Bérubé, *Les règles d'équité en droit fiscal québécois et canadien* (Toronto : Carswell, 2001), chapitre 4, partie 4.4.2. Peu de jugements étudiant la juridiction des tribunaux face au paragraphe 220(3.1) font référence au paragraphe 165(1.2) LIR qui exclut spécifique l'appel en lien avec les demandes en vertu des dispositions d'équité. Cet article édicte : « une cotisation établie en application des paragraphes [...] 220(3.1) ». On peut en déduire que la réponse du ministre à une demande d'annulation ou de renonciation aux pénalités et intérêts est véritablement un avis de cotisation. Cela signifie que l'équivalent du

Conséquemment, le contribuable pourrait ainsi devoir exercer des recours parallèles sur deux fronts : d'une part, la contestation du fond de la cotisation devant la Cour canadienne de l'impôt et d'autre part, le recours en équité lorsque le ministre refuse d'accéder à sa demande portant sur l'annulation ou la réduction des intérêts et pénalités.

Cette situation, on s'en doute, constitue un irritant que la Cour a dénoncé à l'occasion, lors de décisions sur le fond de la cotisation, en recommandant au ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire en vue de la renonciation aux pénalités<sup>44</sup>. Bien sûr, ces recommandations n'ont aucune force contraignante. Une telle intervention du pouvoir judiciaire produit cependant une image éloquentte puisqu'elle traduit le malaise du juge qui, constatant son incapacité d'agir, s'immisce délicatement dans le processus administratif.

Dans le jugement *McNamee*, le juge est allé encore plus loin lorsqu'il a clairement exprimé son opinion quant à l'admissibilité du contribuable à la mesure d'équité au paragraphe 220(3.1) :

Je recommande fortement que le ministre envisage, si cela n'a pas été fait, de renoncer aux intérêts et aux pénalités. Je trouve que M. McNamee est un contribuable méritant. [...] Cette législation complexe ne devrait pas être utilisée pour pénaliser des personnes de bonne foi et mal informées, dont font partie M. McNamee et 99% des contribuables. [...] Si un contribuable n'a pas gain de cause auprès du ministre, il peut présenter une demande de révision à la Cour fédérale<sup>45</sup>.

Au-delà du sentiment d'inconfort et de frustration que crée cette dualité de juridictions, autant chez les justiciables que pour la magistrature, nous sommes d'opinion que l'accès à la justice par les citoyens serait mieux servi en accordant à la Cour canadienne de l'impôt une juridiction à l'égard de tels litiges<sup>46</sup>, notamment dans les situations où le montant en litige donne ouverture à la procédure informelle de la Cour. C'est notamment le cas lorsque le montant des droits en

---

paragraphe 220(3.1) dans la Loi sur la taxe d'accise, le paragraphe 281.1(1), peut faire l'objet d'un appel en bon et due forme à la Cour canadienne de l'impôt, faute de restriction spécifique. C'est d'ailleurs la conclusion à laquelle est arrivée la juge Lamarre-Proulx dans *Germain Pelletier Ltée c. R.*, [2001] GSTC 90 (CCI).

44 *McNamee c. La Reine*, 2009 CCI 630; *Hrenbuk v. MNR*, [2005] GSTC 136 (CCI); *Jobnston c. La Reine*, 2006 CCI 367; *Breault c. Canada (Ministre du revenu national)*, [1997] ACI n° 992 (CCI) (LN/QL); Brousseau-Pouliot, supra, note 25, à la p. 47.

45 *McNamee*, supra, note 44, aux paragraphes 13-14.

46 Nous joignons notre voix à celle du Barreau du Canada, sous le plume de M<sup>e</sup> Bernard Amyot, qui a envoyé une lettre au ministère de la justice lui suggérant d'étendre la juridiction de la Cour canadienne de l'impôt, notamment pour être compétente pour trancher les requêtes en révision judiciaire découlant du paragraphe 220(3.1). Cette lettre est disponible électroniquement sur TaxnetPRO (<http://www.taxnetpro.com>), sous le titre « 2008-03-13, Letter to the Minister of Justice Regarding the Tax Court of Canada ».

litige est inférieur à 12 000 \$<sup>47</sup> par année<sup>48</sup>. Une telle procédure informelle n'existe pas dans les recours qui sont sous la juridiction de la Cour fédérale<sup>49</sup>.

Tout bien considéré, ne sommes-nous pas devant une procédure alambiquée qui, en définitive, n'aboutit pas aux résultats que souhaitait le législateur lors de l'adoption de cette mesure d'équité ? Le but de la nouvelle disposition était de pallier la complexité et la rigidité des lois fiscales en faisant preuve d'ouverture dans un traitement équitable des contribuables<sup>50</sup>. Or, l'analyse de la situation actuelle ne nous permet nullement de conclure que l'objectif est atteint.

Le cadre juridictionnel de la Cour fédérale étant maintenant connu, nous analyserons les modalités de son intervention.

## NORME DE CONTRÔLE

Une cour supérieure chargée de statuer sur un recours en révision judiciaire ne possède pas les mêmes pouvoirs qu'une cour qui entend un appel d'une décision d'un tribunal inférieur. Comme étape préalable à l'annulation d'une décision administrative, une cour supérieure doit d'abord s'interroger sur la déférence dont elle doit faire preuve dans l'étude qu'elle entreprend. Cette déférence consiste en la réserve qu'un tribunal doit avoir face à une décision administrative et est intimement liée à la grande autonomie que notre système de justice confère aux instances administratives. Une des raisons d'être de la décentralisation des pouvoirs judiciaires est le désengorgement des tribunaux; or, sans déférence, les tribunaux supérieurs ruinerait les efforts ainsi entrepris.

Afin de déterminer le niveau de déférence applicable, les tribunaux canadiens ont recours au concept appelé « la norme de contrôle ». Cette création juridique établit des balises imposant aux juges un certain respect envers la décision précédente. Autrement dit, le juge n'est pas autorisé à chausser les souliers du décideur initial, soit le fonctionnaire de l'Agence du revenu. Il lui est donc interdit de reprendre tout le processus décisionnel de sorte que certaines décisions incorrectes, sans être déraisonnables, ne pourront faire l'objet d'une révision.

---

47 Une proposition législative prévoit une hausse éventuelle de la juridiction à 25 000 \$ : Canada, ministre des Finances, « Le gouvernement publiée aux fins de consultation des propositions législatives visant à améliorer la gestion des dossiers de la Cour canadienne de l'impôt », *Communiqué* 2012-065, 8 juin 2012 (<http://www.fin.gc.ca/n12/12-065-fra.asp>).

48 En procédure informelle, le contribuable a la possibilité de donner un mandat de représentation à un tiers qui n'est pas obligatoirement membre du Barreau. Cependant, devant la Cour fédérale, la représentation ne peut se faire que par avocat.

49 La Cour fédérale n'a pas le pouvoir de réviser une cotisation même si elle est erronée et que les intérêts ou pénalités que l'on tente d'annuler en résultent : *Gandy c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2006 CF 862.

50 IC 07-1, supra, note 2, au paragraphe 8.

## Dunsmuir et la norme de la décision raisonnable

La norme de contrôle à laquelle le tribunal est soumis prenait auparavant trois formes. Il y avait d'abord la décision « correcte » qui autorisait la cour à se substituer au décideur afin de vérifier si la décision qui avait été prise était la bonne. Suite à l'évolution et l'expansion de la justice administrative, les tribunaux ont développé la théorie du « manifestement déraisonnable »<sup>51</sup> qui consiste à permettre l'annulation d'une décision seulement si une erreur apparaît à la face même du dossier. En 1997, la Cour suprême du Canada a instauré un nouveau critère, soit le « raisonnable *simpliciter* »<sup>52</sup>, qui requiert un niveau moins élevé de déférence par rapport à la norme du « manifestement déraisonnable ». La norme du « raisonnable *simpliciter* » consiste à permettre la révision d'une décision lorsqu'une erreur se révèle suite à une lecture approfondie du dossier.

Puis, en 2008, dans l'affaire *Dunsmuir*, la Cour suprême du Canada, dans une tentative visant à rendre le droit positif plus prévisible, a réuni la norme du « manifestement déraisonnable » et celle du « raisonnable *simpliciter* » sous une seule et même bannière, soit la norme de contrôle de la décision « raisonnable »<sup>53</sup>. La Cour définit son nouveau standard ainsi :

La norme déferente du caractère raisonnable procède du principe à l'origine des deux normes antérieures de raisonabilité : certaines questions soumises aux tribunaux administratifs n'appellent pas une seule solution précise, mais peuvent plutôt donner lieu à un certain nombre de conclusions raisonnables. Il est loisible au tribunal administratif d'opter pour l'une ou l'autre des différentes solutions rationnelles acceptables. La cour de révision se demande dès lors si la décision et sa justification possèdent les attributs de la raisonabilité. Le caractère raisonnable tient principalement à la justification de la décision, à la transparence et à l'intelligibilité du processus décisionnel, ainsi qu'à l'appartenance de la décision aux issues possibles acceptables pouvant se justifier au regard des faits et du droit<sup>54</sup>.

51 *Blanchard c. Control Data Canada Ltée*, [1984] 2 RCS 476.

52 *Canada (Directeur des enquêtes et recherches) c. Southam Inc.*, [1997] 1 RCS 748.

53 *Dunsmuir c. Nouveau Brunswick*, 2008 CSC 9, au paragraphe 34 (ci-après « *Dunsmuir* ») :

À l'heure actuelle, le contrôle judiciaire s'effectue en fonction de trois normes : celle de la décision correcte, qui n'appelle aucune déférence, celle du caractère manifestement déraisonnable, qui commande la plus grande déférence, et celle du caractère raisonnable *simpliciter*, qui se situe théoriquement à mi-chemin entre les deux. Il s'impose, selon nous, de repenser tant le nombre que la teneur des normes de contrôle, ainsi que la démarche analytique qui préside à la détermination de la norme applicable. Nous sommes d'avis qu'il ne devrait y avoir que deux normes de contrôle, celle de la décision correcte et celle de la décision raisonnable.

54 *Ibid.*, au paragraphe 47. L'arrêt *Dunsmuir* est présentement toujours la référence en matière de norme de contrôle selon la Cour suprême du Canada : voir *Smith c. Alliance Pipeline Ltd.*, 2011 CSC 7 et *Celgene Corp. c. Canada (Procureur général)*, 2011 CSC 1. Dans l'arrêt *Canada (Citoyenneté et Immigration) c. Khosa*, 2009 CSC 12, la Cour suprême a décidé, à 5 contre 4, que *Dunsmuir* s'appliquait intégralement au révision judiciaire présenté à la Cour fédérale nonobstant le libellé de l'article 18.1(3) de la Loi sur les Cours fédérales, supra, note 39.

L'unification des deux catégories n'a pas eu d'incidence sur la norme de la décision correcte. D'ailleurs, dans *Dunsmuir*, la Cour a saisi l'occasion qui s'offrait à elle pour en rappeler la définition :

S'il importe que les cours de justice voient dans la raisonnabilité le fondement d'une norme empreinte de déférence, il ne fait par ailleurs aucun doute que la norme de la décision correcte doit continuer de s'appliquer aux questions de compétence et à certaines autres questions de droit. On favorise ainsi le prononcé de décisions justes tout en évitant l'application incohérente et irrégulière du droit. La cour de révision qui applique la norme de la décision correcte n'acquiesce pas au raisonnement du décideur; elle entreprend plutôt sa propre analyse au terme de laquelle elle décide si elle est d'accord ou non avec la conclusion du décideur. En cas de désaccord, elle substitue sa propre conclusion et rend la décision qui s'impose. La cour de révision doit se demander dès le départ si la décision du tribunal administratif était la bonne<sup>55</sup>.

En plus de cristalliser ces deux concepts, la Cour a indiqué la marche à suivre pour déterminer le degré de déférence requis :

Bref, le processus de contrôle judiciaire se déroule en deux étapes. Premièrement, la cour de révision vérifie si la jurisprudence établit déjà de manière satisfaisante le degré de déférence correspondant à une catégorie de questions en particulier. En second lieu, lorsque cette démarche se révèle infructueuse, elle entreprend l'analyse des éléments qui permettent d'arrêter la bonne norme de contrôle<sup>56</sup>.

La Cour a de plus élaboré une série de facteurs qui doivent être pris en compte dans la détermination de degré de retenue exigé<sup>57</sup>. Ce procédé peut parfois être

55 *Dunsmuir*, supra, note 53, au paragraphe 50. En ce qui concerne le domaine d'application, voir Lemieux, supra, note 8, à la p. 219 et suivantes. Pour saisir le sens de « certaines autres questions de droit », voir *Chopra c. Canada (Procureur général)*, 2007 CAF 268, au paragraphe 16 :

Non seulement la Cour suprême a-t-elle établi cette distinction, elle a aussi distingué entre, d'une part, les questions de droit général et, d'autre part, les questions de droit général à l'égard desquelles un tribunal a acquis une expertise particulière en raison de leur interdépendance avec d'autres questions intimement liées à l'expertise du tribunal. La Cour suprême a statué qu'il convient de faire preuve de retenue envers les décisions d'un tribunal portant sur l'interprétation de questions de droit général au regard desquelles le tribunal possède une expertise particulière, ainsi qu'envers celles dans lesquelles le tribunal interprète sa loi constitutive : voir l'arrêt *Toronto (Ville) c. Syndicat canadien de la fonction publique (S.C.F.P.), section locale 79*, 2003 CSC 63, [2003] 3 R.C.S. 77, aux paragraphes 70 à 75.

(Soulignements des auteurs.) *Rodriguez Zambrano c. Canada (Citoyenneté et Immigration)*, 2008 CF 481, au paragraphe 27.

56 *Dunsmuir*, supra, note 53, au paragraphe 62.

57 *Ibid.*, au paragraphe 64 :

L'analyse doit être contextuelle. Nous rappelons que son issue dépend de l'application d'un certain nombre de facteurs pertinents, dont (1) l'existence ou l'inexistence d'une

superflu car, comme le mentionnait une auteure : « Selon les juges majoritaires, la nouvelle analyse relative à la norme de contrôle est facultative lorsque l'état du droit est fixé<sup>58</sup>. » Ainsi, il n'y a pas lieu de s'attarder à ces autres facteurs puisque la Cour s'est prononcée à de nombreuses reprises sur la norme de contrôle applicable au paragraphe 220(3.1) et a privilégié la norme de la décision raisonnable<sup>59</sup>.

De le cas qui nous occupe, il appartient à la Cour fédérale d'appliquer cette norme de contrôle, sauf lors d'une situation spécifique où le non-respect de l'équité procédurale est allégué.

### L'équité procédurale et la norme de contrôle

Le concept d'équité procédurale consiste à accorder un traitement juste et équitable au justiciable par le biais d'un processus empreint d'impartialité et lui permettant de faire valoir ses droits dans le respect des normes de procédure établie.

Lorsque c'est la question d'équité procédurale qui fait défaut, les mécanismes de révision de la décision ne sont soumis à aucune norme de contrôle de sorte que les tribunaux n'ont pas à faire preuve de déférence dans leur décision. Cette notion fut affirmée dans *GRK Fasteners c. Leland Industries* :

En règle générale, les questions d'équité procédurale sont des questions de droit et la norme de contrôle qui leur est applicable est celle de la décision correcte [...] . Les

---

clause privative, (2) la raison d'être du tribunal administratif suivant l'interprétation de sa loi habilitante, (3) la nature de la question en cause et (4) l'expertise du tribunal administratif. Dans bien des cas, il n'est pas nécessaire de tenir compte de tous les facteurs, car certains d'entre eux peuvent, dans une affaire donnée, déterminer l'application de la norme de la décision raisonnable.

58 Chantal Chatelain, « La révolution *Dunsmuir*, la nouvelle analyse relative à la norme de contrôle — To Binnie or Not to Binnie », dans *Droit administratif, Congrès annuel 2009 du Barreau du Québec* (Montréal : Service de la formation permanente, Barreau du Québec, 2009), à la p. 21.

59 Il s'agit du raisonnable *simpliciter* (en opposition au manifestement déraisonnable) : *Canada (Agence du revenu) c. Telfer*, 2009 CAF 23, au paragraphe 24 :

La norme de la décision déraisonnable est la norme de contrôle qui s'applique normalement à l'exercice du pouvoir discrétionnaire (*Dunsmuir c. Nouveau-Brunswick*, [2008] 1 R.C.S. 190, 2008 CSC 9, au paragraphe 51 (*Dunsmuir*)). De fait, notre Cour avait déjà décidé dans *Lanno c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2005 DTC 5245, 2005 CAF 153, que le caractère déraisonnable *simpliciter* (une des deux normes déferentes appliquées à l'époque par les tribunaux) était la norme de contrôle applicable à une décision prise en vertu du paragraphe 220(3.1).

Voir aussi Kurt G. Wintermute, « Review of Current Cases », dans *2009 Prairie Provinces Tax Conference* (Toronto : Canadian Tax Foundation, 2009), 1:1-24, à la p. 1:17 :

The decision in *Telfer* provides confirmation that the applicable standard of judicial review with respect to a request for taxpayer relief pursuant to subsection 220(3.1) is the unreasonableness standard.

Voir aussi 3500772 *Canada*, supra, note 28, au paragraphe 25.

questions d'équité procédurale ne sont pas assujetties à une analyse pragmatique et fonctionnelle<sup>60</sup>.

Ce concept a également exprimé comme suit :

L'analyse pragmatique et fonctionnelle ne s'applique toutefois pas au contrôle judiciaire fondé sur des motifs d'équité procédurale. L'équité procédurale concerne la manière dont une décision est prise (par opposition à la décision définitive sur le fond). Les éléments de la décision qui touchent à l'équité procédurale doivent être isolés et examinés comme des questions de droit, à l'égard desquelles aucune déférence n'est nécessaire<sup>61</sup>.

L'incidence d'un tel principe appliqué au paragraphe 220(3.1), fait en sorte qu'un justiciable lésé dans une question procédurale, comme par exemple, lorsqu'un fonctionnaire participe aux deux examens ou lorsque, lors du second examen, l'agent refuse d'entendre de nouveaux éléments de preuve, bénéficiera d'un recours exempt de toute déférence<sup>62</sup>.

Cela dit, il y a maintenant lieu de définir les pouvoirs des juges en révision.

## STÉRILITÉ DE L'INTERVENTION JUDICIAIRE

Le recours en révision judiciaire autorise une Cour supérieure à annuler une décision<sup>63</sup> et à renvoyer le dossier à l'instance inférieure; toutefois, contrairement à un pouvoir en appel, le tribunal n'est pas autorisé à renverser la décision ni à substituer son opinion à celle du décideur. Le juge en révision doit donc se limiter à déterminer si la décision doit être annulée ou non. Ce principe fut revisité avec approbation à maintes reprises, notamment dans *Barron*<sup>64</sup>, *Maple Lodge*<sup>65</sup>, *Floyd Estate*<sup>66</sup>, *J.L. Housser*<sup>67</sup>, *Syal*<sup>68</sup> et *Robertson*<sup>69</sup>.

60 *GRK Fasteners c. Leland Industries Inc.*, 2006 CAF 118, au paragraphe 6. Voir aussi *Sheery c. Canada (Revenu national)*, 2011 CF 1208, au paragraphe 9.

61 *Canada (Procureur général) c. Sketchley*, 2005 CAF 404, au sommaire (CanLII).

62 Voir le texte sous le titre « Étanchéité des comités », ci-dessous, pour des exemples concrets.

63 Loi sur les Cours fédérales, supra, note 39, à l'article 18.1(3).

64 *Canada v. Barron*, 97 DTC 5121, à la p. 5122 :

[traduction] De toute façon, l'avis du juge concernant cette question n'avait que peu d'importance, le pouvoir discrétionnaire prévu au paragraphe 152(4.2) n'étant pas conféré au juge mais bien au ministre, qui devait se faire une opinion de la question. Le juge ne pouvait conclure que la décision du ministre était erronée au seul motif que, se fondant sur les renseignements partiels dont il disposait, il aurait exercé différemment le pouvoir discrétionnaire du ministre.

65 *Maple Lodge Farms*, supra, note 29, aux pp. 7-8 :

C'est aussi une règle bien établie que les cours ne doivent pas s'ingérer dans l'exercice qu'un organisme désigné par la loi fait d'un pouvoir discrétionnaire simplement parce que

(Les notes 65 à 69 continuent sur à la page suivante.)



Dans les situations visées par l'application du paragraphe 220(3.1), les recours de droit administratif, compte tenu des limites de compétence des tribunaux, provoquent déception et amertume pour nombre de contribuables. L'analyse des jugements rendus par la Cour fédérale nous force à conclure que même les tribunaux y voient une source de frustration. En somme, autant pour les justiciables que pour certains juges, les énergies investies dans le processus visant à réviser une décision administrative devraient aboutir à des résultats palpables. Or, tel n'est pas le cas actuellement.

Dans l'esquisse d'une proposition susceptible de remédier à la situation, nous allons aborder la problématique en s'attardant premièrement à la situation actuelle (« Manifestation jurisprudentielle du mécontentement des juges », ci-dessous) et nous poursuivrons avec la situation en droit positif (« Le pouvoir de direction

la cour aurait exercé ce pouvoir différemment si la responsabilité lui en avait incombé. Lorsque le pouvoir discrétionnaire accordé par la loi a été exercé de bonne foi et, si nécessaire, conformément aux principes de justice naturelle, si on ne s'est pas fondé sur des considérations inappropriées ou étrangères à l'objet de la loi, les cours ne devraient pas modifier la décision.

66 *Floyd Estate v. MNR*, 93 DTC 5499, à la p. 5500 (CF 1<sup>re</sup> inst.) :

At the outset, I should point out that it is not for the Court to decide whether the interest otherwise payable by the taxpayer ought to be waived or cancelled. It is within the discretion of the Minister. The function of the Court in this judicial review, as I understand it, is to determine whether or not the Minister failed to observe procedural fairness or erred in law in making his decision, as outlined under subsection 18.1(4) of the Federal Court Act.

67 *J.L. Housser c. Canada*, [1994] 2 CTC 2233, à la p. 2235 (CCI) :

[traduction] [9] Les pouvoirs de cette Cour émanent de lois d'habilitation; il ne s'agit pas d'une cour jugeant selon l'équité.

[10] La Cour canadienne de l'impôt n'a pas compétence pour substituer sa propre opinion à celle du ministre, lorsque ce dernier tire une conclusion en application du paragraphe 220(3.1). [...]

[12] Cette Cour ne reconsidérera pas la décision du ministre. La décision qui est rendue au fond à l'égard de la demande que l'appelant a présentée en vertu du paragraphe 220(3.1) relève du pouvoir discrétionnaire du ministre.

68 *Syal c. Canada (Attorney General)*, [1999] 3 CTC 666, à la p. 667 (CF 1<sup>re</sup> inst.) :

[traduction] Dans une demande de contrôle judiciaire, la question posée à la Cour n'est pas de savoir si celle-ci serait arrivée à la même décision en analysant les mêmes faits, à supposer que la Cour ait la responsabilité de prendre la décision, mais plutôt, pour exprimer la chose en termes ordinaires, il s'agit de savoir si la décision prise au nom du ministre pouvait raisonnablement l'être.

69 *Robertson*, supra, note 10, au paragraphe 23 :

Pour ce qui est du redressement recherché, le demandeur a fait valoir que si j'autorisais la demande de contrôle judiciaire, je devrais ordonner au défendeur d'annuler les pénalités et les intérêts ou conserver ma compétence en exigeant du défendeur qu'il fasse rapport à la Cour après avoir terminé son réexamen. Je conviens avec le défendeur qu'il n'est pas en mon pouvoir d'accorder au demandeur ce genre de redressement.

et droit positif », ci-dessous) accompagnée d'un exemple illustrant la frontière que les juges ne doivent pas franchir (« Application concrète du droit positif en droit fiscal », ci-dessous).

### Manifestation jurisprudentielle du mécontentement des juges

Les juges ne sont pas indifférents à ce « menottage » législatif qui les prive d'un examen intégral de la décision ministérielle. Le retour du dossier au ministre pour un nouvel examen demeure la seule issue disponible même lorsque la Cour est convaincue de la justesse de la position adoptée par le contribuable. Ainsi, il nous apparaît que la solution à cette difficulté est de modifier la Loi de l'impôt sur le revenu afin qu'une contestation de la décision ministérielle portant sur les intérêts et pénalités obéisse aux mêmes règles que celle portant sur l'opposition à un avis de cotisation.

Un appel de la décision du comité, au lieu d'une révision judiciaire, permettrait au juge de solutionner définitivement le litige. Il donnerait aussi l'opportunité aux tribunaux, ayant compétence sur les questions de fait, de procéder à un examen approfondi du dossier<sup>70</sup>. En d'autres termes, le juge saisi de l'appel du contribuable sur la cotisation pourrait du même coup reprendre la décision du comité<sup>71</sup> et soulager le contribuable du processus de réexamen administratif qui fait suite à la révision judiciaire.

Une telle proposition est congruente avec la position déjà adoptée par un certain courant jurisprudentiel. En effet, la jurisprudence récente démontre que les juges ont une tendance très nette à faire plein usage de leur pouvoir de direction afin de parvenir au résultat proposé.

Par exemple, dans l'affaire *Maarsman*, le juge a fait une analyse approfondie de la situation factuelle de la contribuable :

Je crois que la demanderesse a été la victime de circonstances et que, sans qu'elle n'y soit pour rien, elle ignorait qu'elle devait des impôts en 1987. Ces impôts ont depuis été annulés, et seuls les intérêts subsistent, coupés de leurs amarres, mais jetant une ombre interminable sur la vie de la demanderesse<sup>72</sup>.

---

70 En révision judiciaire, le juge n'a pas compétence sur les questions de fait, à moins qu'elles soient tellement graves qu'elles deviennent des questions juridictionnelles. Par exemple, l'exclusion d'un élément de preuve peut devenir une question de droit si elle viole la règle *audi alteram partem*, c'est-à-dire que toute partie a le droit de se faire entendre. Voir Lemieux, supra, note 8, à la p. 222 et suiv.

71 Voir le texte sous le titre « Démarche administrative », ci-dessous.

72 *Maarsman c. Canada (Agence des douanes et du revenu)*, 2003 CF 1234, au paragraphe 74.

Il poursuit ainsi :

Je ne crois pas que, lorsqu'il a rendu sa décision, M. Sixsmith, représentant du ministre, a véritablement tenu compte des circonstances particulières de cette affaire.

Je serais d'avis de renvoyer l'affaire à l'ADRC pour nouvelle décision fondée sur les présents motifs<sup>73</sup>.

Dans cette affaire, le juge, en quelque sorte, dicte au fonctionnaire à qui il renvoie le dossier la décision qui devra être prise. Puis, dans la décision *Kerr*<sup>74</sup>, le juge constate de la façon suivante les erreurs de l'administration fiscale :

Comme le dossier traîne depuis longtemps et vu les nombreuses erreurs entachant la décision et les examens antérieurs, j'en suis venue à la conclusion que la présente affaire est de nature exceptionnelle et que l'arrêt *Wibksne c. Canada (Procureur général)* [...] y est applicable. [...] À mon avis, comme la demanderesse n'a pas eu connaissance avant le 29 avril 2004 de l'erreur concernant le plafond et comme on lui a demandé de retirer des montants inexacts de cotisations, un nouvel examen lui sera inévitablement favorable. L'impôt de la partie X.1 ainsi que les pénalités et les intérêts connexes seraient alors certainement annulés<sup>75</sup>.

Puis, le juge rédige une ordonnance qui ne laisse aucune marge de manœuvre au fonctionnaire à qui le dossier est retourné :

J'ordonne par conséquent, en conformité avec l'alinéa 18.1(3)b) de la *Loi sur les Cours fédérales*, que la décision soit annulée et que l'affaire soit renvoyée à un autre représentant du ministre du Bureau des services fiscaux de Toronto-Ouest pour qu'il rende une nouvelle décision qui soit conforme aux instructions énoncées dans mon jugement<sup>76</sup>.

Dans l'affaire *Slau*, le juge de la Cour fédérale chargé de réviser la décision du ministre a utilisé des termes tout aussi contraignants qui ne laissent encore une fois aucune latitude au ministre et se permet même de dicter la substance de la décision qui devra être rendue en application du paragraphe 220(3.1) LIR :

Aux termes de l'article 18.1(3) de la *Loi sur les Cours fédérales* [...], la Cour peut ordonner à l'office fédéral en cause d'accomplir tout acte qu'il a illégalement omis d'accomplir ou dont il a retardé l'exécution de manière déraisonnable. La Cour annulera donc la décision prise en l'espèce par le Comité d'équité et lui renverra

73 Ibid., aux paragraphes 75 et 76 (soulignement des auteurs).

74 *Kerr c. Canada (Procureur général)*, 2008 CF 1073. Dans cette décision, le litige concerne la renonciation du ministre en vertu du paragraphe 204.1(4) LIR. Même si cette renonciation est distincte du paragraphe 220(3.1), le processus de révision judiciaire seront les mêmes.

75 *Kerr*, supra, note 74, au paragraphe 55 (soulignement des auteurs).

76 Ibid., au paragraphe 56 (soulignement des auteurs).

l'affaire pour qu'il (agissant au nom du ministre en vertu de l'article 220 de la LIR) renonce aux intérêts accumulés en vertu de la loi après le 1<sup>er</sup> décembre 1996 ou qu'il les annule, et qu'il déclare que le montant raisonnable dû par la demanderesse en date du 1<sup>er</sup> décembre 1996 était de 71 195,44 \$<sup>77</sup>.

De la même façon, dans la décision *Liddar*, alors que l'Agence du revenu du Canada n'avait pas respecté sa propre entente prise avec le contribuable en vertu de la Loi sur la taxe d'accise, le juge est intervenu et a déclaré : « Le montant de 4 485,89 \$, qui a été versé à titre d'intérêts et de pénalités, doit être payé immédiatement au demandeur par l'Agence<sup>78</sup>. »

Dans la décision *Galetzka*, la Cour fédérale a dicté que :

La présente demande de contrôle judiciaire est accueillie, la décision du défendeur est annulée et l'affaire lui est renvoyée pour qu'il statue à nouveau sur celle-ci avec la directive que l'unique décision raisonnable et équitable est la renonciation aux intérêts et à la pénalité, moyennant paiement par la demanderesse de la somme de 500 \$ à titre d'entente de paiement raisonnable<sup>79</sup>.

Une situation légèrement différente s'est produite dans la décision *Dobson c. Canada*<sup>80</sup> où le contribuable se présentait devant le tribunal dans le cadre d'une deuxième demande de révision judiciaire. En effet, à la suite d'une première décision rendue par le ministre qui avait été annulée par le tribunal, le ministre a rendu une seconde décision qui a, elle aussi, fait l'objet d'une demande de révision judiciaire. Le juge fit alors remarquer :

Il semble pourtant que M. Thompson ait littéralement calqué sa décision sur la décision annulée de M<sup>me</sup> Brownlee et qu'il en ait copié et collé les divers paragraphes en les insérant sous les rubriques appropriées<sup>81</sup>.

Après avoir ajouté qu'il « ne s'agissait de toute évidence pas d'un nouveau réexamen »<sup>82</sup>, le juge poursuit ainsi :

77 *Slau Limited c. Canada Agence du revenu*, 2008 CF 1142, au paragraphe 53 (soulignements des auteurs). Cette décision fut renversée en appel : traité dans ce papier sous le titre « Le pouvoir de direction et droit positif », ci-dessous.

78 *Liddar c. Canada (Revenu national)*, 2006 CF 1303, au paragraphe 7 (soulignement des auteurs). Cette décision fut modifiée en appel : traité dans ce papier sous le titre « Le pouvoir de direction et droit positif », ci-dessous.

79 *Galetzka c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2004 CF 672, au paragraphe 15 (soulignement des auteurs).

80 *Dobson c. Canada (Procureur général)*, 2007 CF 565.

81 *Ibid.*, au paragraphe 23.

82 *Ibid.*, au paragraphe 24.

Le fait que le second décideur [après la première annulation suite à une révision judiciaire] puisse en arriver à la même conclusion que le premier n'est pas en soi problématique, pourvu que la seconde décision soit compatible avec les motifs exposés pour annuler la première décision<sup>83</sup>.

### Le pouvoir de direction et droit positif

Malgré toute la sympathie que les juges peuvent entretenir à l'égard des contribuables et de la croisade qu'ils mènent, la conclusion à laquelle ces juges en sont arrivés n'est pas supportée par le droit positif malgré l'apparente ouverture créée en vertu de l'article 18.1(3)b) de la Loi sur les Cours fédérales posant les balises du pouvoir judiciaire à cet égard :

Sur présentation d'une demande de contrôle judiciaire, la Cour fédérale peut [...] (b) déclarer nul ou illégal, ou annuler, ou infirmer et renvoyer pour jugement conformément aux instructions qu'elle estime appropriées, ou prohiber ou encore restreindre toute décision, ordonnance, procédure ou tout autre acte de l'office fédéral<sup>84</sup>.

En effet, le jugement rendu par la Cour d'appel fédérale dans la décision *Rafuse* énonce bien le caractère exceptionnel du pouvoir conféré au tribunal qui lui permet d'orienter la décision ministérielle dans l'application de l'alinéa 18.1(3)b) : « Bien que la Cour puisse donner des directives quant à la nature de la décision à rendre lorsqu'elle annule la décision d'un tribunal, il s'agit d'un pouvoir exceptionnel ne devant être exercé que dans les cas les plus clairs<sup>85</sup>. »

L'emploi des mots « exceptionnel » et « les plus clairs » montre bien la portée restreinte de cette disposition législative quant au pouvoir des tribunaux de donner des instructions au ministre eu égard à la décision qui doit être prise. Au surplus, ajoutons que ces instructions qui sont données doivent être impérativement respectées selon le principe de la *stare decisis* qui oblige les instances inférieures à obéir aux instances supérieures<sup>86</sup>.

83 Ibid., au paragraphe 25 (soulignement des auteurs).

84 Loi sur les Cours fédérales, supra, note 39, à l'article 18.1(3)b) (soulignement des auteurs).

85 *Canada (Ministre du développement des ressources humaines c. Rafuse*, 2002 CAF 31, au paragraphe 14 (soulignements des auteurs).

86 *Canada (Commissaire de la concurrence) c. Supérieur Propane Inc.*, 2003 CAF 53, au paragraphe 54 :

Le principe du *stare decisis* est évidemment bien connu des avocats et des juges. Les tribunaux inférieurs doivent suivre le droit tel qu'il est interprété par une juridiction supérieure du même ordre de juridiction. Ils ne peuvent refuser de le faire [...]. Ce principe s'étend à l'obligation pour les tribunaux administratifs de suivre les directives qui leur sont données par une juridiction supérieure, comme en l'espèce. Lors du réexamen, le tribunal administratif a l'obligation de suivre les directives de la cour de révision.

L'interprétation du paragraphe 18.1(3) qu'en donne l'arrêt *Rafuse*<sup>87</sup> est celle qui a été retenue dans les affaires *Wibksne*<sup>88</sup> et *Pembina Institute*<sup>89</sup>. Dans ces deux décisions, les tribunaux, misant sur la nécessité d'aboutir à une décision dans l'intérêt supérieur de la justice lorsque le renvoi avait un effet purement dilatoire, ont émis des directives claires que devait suivre le ministre à qui le dossier était renvoyé. Selon nous, une telle conclusion excède les pouvoirs du tribunal chargé de réviser une décision rendue en vertu du paragraphe 220(3.1) LIR. Le pouvoir discrétionnaire dont jouit le ministre est tellement vaste qu'une cour supérieure ne peut conclure qu'un nouvel examen du dossier est superflu. De surcroît, les parties ne débattent pas de l'admissibilité à l'allègement devant le juge. Le seul objet de la requête en révision judiciaire est le caractère raisonnable de la décision administrative.

La preuve la plus flagrante que les décisions citées antérieurement<sup>90</sup> sont entachées d'irrégularités réside dans le sort qu'ont connu certaines d'entre eux lorsqu'elles ont été portées à la Cour d'appel fédérale. D'abord, dans l'arrêt *Slau* :

Devant notre Cour, la Couronne soutient que le juge de première instance a outrepassé la compétence que lui reconnaît l'article 18.1(3) de la *Loi sur les Cours fédérales* en ordonnant au ministre de faire une chose que n'exige pas le paragraphe 220(3.1) de la

87 *Rafuse*, supra, note 85, au paragraphe 10 :

Suivant son argument, il y aurait eu lieu que le juge exerce ce pouvoir en l'espèce en prescrivant les modalités de la décision de la Commission compte tenu de son opinion selon laquelle la seule conclusion à laquelle pouvait raisonnablement en arriver la Commission à la lumière de la preuve dont elle était saisie était que M. Rafuse avait satisfait au critère de droit applicable en matière d'autorisations d'appel. Comme il n'y a donc aucune distinction de fond entre, d'une part, l'octroi par le juge de l'autorisation d'appel et, d'autre part, l'annulation du refus et le renvoi à la Commission avec instruction d'accorder l'autorisation, la Cour devrait rejeter le présent appel.

88 *Wibksne c. Canada (Procureur Général)*, 2002 CAF 356, au paragraphe 10 :

Selon moi, il n'y a pas lieu dans cette affaire, qui traîne depuis si longtemps, de retarder encore l'inévitable résultat de la demande d'autorisation d'appel et d'imposer à l'appelant et à la Commission des coûts additionnels qui en bout de ligne ne sont pas nécessaires. Il s'agit ici d'un cas très clair où l'intérêt de la justice exige qu'on délivre une directive de mettre fin à la procédure.

89 *Pembina Institute for Appropriate Development c. Canada (Procureur général)*, 2008 CF 302, au paragraphe 80 :

Étant donné que cette erreur ne concerne qu'une des nombreuses questions que la Commission était chargée d'examiner, je conclus qu'il serait inapproprié et inefficace d'exiger de la Commission qu'elle reprenne son examen en entier (*Nanda c. Canada (Comité d'appel de la Commission de la fonction publique)*, [1972] C.F. 277, au par. 55). En conséquence, la demande de contrôle judiciaire est accueillie en partie. L'affaire est renvoyée à la même Commission avec instruction de justifier sa conclusion selon laquelle les mesures d'atténuation proposées réduiront les effets négatifs possibles d'émission de gaz à effet de serre du projet à un niveau négligeable.

90 Voir le texte sous le titre « Manifestation jurisprudentielle du mécontentement des juges », ci-dessus.

LIR. La Couronne fait valoir, à mon avis avec justesse, que cette disposition de la LIR exige seulement que le ministre exerce le pouvoir discrétionnaire qu'elle lui confère, mais n'impose aucun résultat particulier au ministre à cet égard. Contrairement au juge de première instance, j'estime que, dans le contexte factuel de l'espèce, l'exercice du pouvoir discrétionnaire que confère au ministre le paragraphe 220(3.1) de la LIR pourrait mener à des résultats autres que celui qu'il a énoncé. En conséquence, je conclus que le juge de première instance a commis une erreur en imposant un résultat unique au ministre au terme du réexamen de sa décision<sup>91</sup>.

Dans l'arrêt *Liddar*, où la Cour fédérale avait ordonné au ministre de rembourser les intérêts et pénalités, la Cour d'appel fédérale a mis de côté les conclusions rendues en première instance qui visaient à usurper le pouvoir discrétionnaire du ministre :

J'annulerais la portion du jugement de la Cour fédérale où il est ordonné au ministre de rembourser M. Liddar, et j'ordonnerais plutôt que la décision du ministre soit annulée et que la demande de renonciation présentée par M. Liddar soit renvoyée au ministre pour réexamen, étant entendu que, si M. Liddar s'est acquitté de l'obligation de la société de payer la taxe, les intérêts et les pénalités, c'est parce que les représentants du ministre l'avaient assuré que, en s'acquittant ainsi de l'obligation de la société, il obtiendrait une renonciation aux intérêts et pénalités<sup>92</sup>.

### Application concrète du droit positif en droit fiscal

Dans l'état actuel du droit positif, la seule méthode adéquate en droit permettant d'user avec une certaine efficacité du pouvoir de direction de 18.1(3)b) est celle préconisée par le juge Martineau dans l'affaire *Lalonde*. Il mentionne dans son dispositif :

[T]oute décision du ministre refusant, en totalité ou en partie, d'annuler des intérêts devra être motivée et permettre au demandeur, et le cas échéant, à toute cour de révision, de comprendre le raisonnement suivi et l'application des facteurs pertinents retenus dans le cas du dossier du demandeur<sup>93</sup>.

Par ailleurs, les juges peuvent dicter des conditions relatives au respect de l'équité procédurale. Par exemple, dans *Meier c. Canada*, le juge a balisé ainsi la procédure du nouvel examen :

91 *Canada (Agence du revenu) c. Slaw Limited*, 2009 CAF 270, au paragraphe 41 (soulignements des auteurs).

92 *Canada (Revenu national) c. Liddar*, 2007 CAF 323, au paragraphe 11 (soulignements des auteurs). Voir, sur le sujet, Alistair G. Campbell, « Taxpayers Relief Provisions—Voluntary Disclosures and Request for Cancellation or Waiver of Penalties and Interest », dans *2009 British Columbia Tax Conference*, supra, note 59, 14:1-27.

93 *Lalonde* (2008), supra, note 2, au paragraphe 80. Pour la deuxième demande de contrôle judiciaire à la suite du réexamen qui a suivi la décision du juge Martineau (premier contrôle judiciaire), voir *Lalonde* (2010), supra, note 28.

La demande d'allègement quant aux intérêts au deuxième palier présentée par la demanderesse fera l'objet d'un nouvel examen par un employé de l'ARC autre que George Matthews. Le nouvel examen pourrait être tenu à un autre bureau de l'ARC, si nécessaire<sup>94</sup>.

Ces méthodes n'ont pas pour effet de poser une épée de Damoclès au-dessus de la tête du décideur et sont donc valides en droit administratif. Cependant, les instructions données ne mettent pas un terme à la saga du contribuable.

Ainsi, l'inconfort du contribuable ne peut trouver de répit que par la création d'un droit d'appel de la décision du comité. Permettre au contribuable de s'adresser directement au juge de la Cour canadienne de l'impôt au même moment où il conteste une cotisation du ministre<sup>95</sup>, aurait, de surcroît, l'effet d'alléger la charge de travail de l'ARC et, peut-être même de réduire les délais de traitement quant aux demandes adressées aux « comités d'équité ».

## STEMIJON INVESTMENTS

Tel que démontré dans la section précédente, les tribunaux ont eu tendance à empiéter sur le pouvoir du ministre pour épauler le contribuable face à un système qui semble plutôt mal à l'aise avec les principes de discrétion ministérielle et d'équité.

À notre plus grande stupéfaction, malgré toutes les mises en garde énoncées par les tribunaux, la Cour d'appel fédérale a tout récemment fait une application douteuse des règles de droit administratif. Dans *Stemijon Investments*<sup>96</sup>, la Cour d'appel fédérale a correctement déclaré que lorsque le fonctionnaire de l'ARC croit qu'une circulaire d'information a force de loi, sa décision est alors déraisonnable<sup>97</sup>. Une fois ce constat établi, les juges ont toutefois invoqué la discrétion inhérente pour refuser d'appliquer la sanction attendue, soit de casser la décision et de la retourner au ministre pour nouvel examen. Afin d'expliquer pourquoi, selon nous, la Cour d'appel fédérale a eu tort d'agir ainsi, il est d'abord nécessaire d'expliquer

94 *Meier c. Canada Agence du revenu*, 2011 CF 840, au paragraphe 22.

95 Il est sous-entendu que toute décision d'un juge rendrait inhabile le ministre à prendre une décision ultérieurement en lien avec le paragraphe 220(3.1) dans le même dossier en vertu de concepts généraux de droit comme la *stare decisis* et le principe de la chose jugée.

96 *Stemijon Investments*, supra, note 4, au paragraphe 60 :

les décideurs auxquels une loi confère un vaste pouvoir discrétionnaire ne peuvent en entraver l'exercice en s'appuyant exclusivement sur une politique administrative (*Thamotharem*, précité, au paragraphe 59; *Maple Lodge Farms*, précité, à la page 6; *Dunsmuir*, précité (tel qu'expliqué au paragraphe 24)). Une politique administrative n'est pas une loi. Elle ne peut restreindre le pouvoir discrétionnaire que la loi confère à un décideur. Elle ne peut pas modifier la loi du législateur. Une politique peut aider ou guider l'exercice du pouvoir discrétionnaire en vertu d'une loi, mais elle ne peut dicter de façon obligatoire comment ce pouvoir discrétionnaire s'exerce.

97 Voir le texte sous le titre « Lignes directrices », ci-dessus.



l'origine de la discrétion invoquée (voir « La discrétion du juge et la révision judiciaire », ci-dessous) pour ensuite l'appliquer aux décisions découlant de l'application des dispositions d'équité (voir « La discrétion du juge et le paragraphe 220(3.1) », ci-dessous).

### La discrétion du juge et la révision judiciaire

Bien que la révision judiciaire, selon les principes de droit administratif, soit empreinte d'une certaine marge discrétionnaire<sup>98</sup>, elle n'octroie pas pour autant au juge un pouvoir de décision totalement arbitraire.

Lorsqu'un juge refuse d'annuler une décision déraisonnable, cela équivaut à dépouiller le citoyen de l'opportunité de faire valoir ses droits puisqu'il perd ainsi le droit d'obtenir que le ministre examine à nouveau sa demande. Sur cet aspect, la Cour suprême a cependant posé les balises suivantes : « Cependant, comme un tel pouvoir discrétionnaire peut empiéter sur le principe de la primauté du droit, il doit être exercé avec la plus grande diligence<sup>99</sup>. »

Une distinction théorique s'impose entre l'exercice du pouvoir de direction et l'exercice de la discrétion découlant de la révision judiciaire. Pour exercer le pouvoir de direction, le juge doit préalablement casser la décision du fonctionnaire pour ensuite lui donner des instructions sur comment rendre sa nouvelle décision. Lorsque, à l'inverse, le juge fait appel à sa discrétion judiciaire de ne pas exercer sa compétence, cela signifie qu'il ne donne pas suite à la requête en révision judiciaire du contribuable. La décision contestée devient donc valide par défaut, faute de recours pour s'y opposer. En pratique, cela aura le même effet que lorsque le juge intervient et confirme la décision défavorable prise au niveau inférieur. Il est à noter que les règles énoncées en lien avec le pouvoir de direction ne trouvent pas application dans l'exercice de la discrétion.

Jusqu'à présent, la jurisprudence a reconnu trois balises pour exercer la discrétion en question. Les deux premières ne sont pas pertinentes pour le présent exposé<sup>100</sup>. La troisième met en cause une analyse de la balance des inconvénients. Cette balise fut réaffirmée en 2010 par la Cour suprême dans *Mines Alerte Canada*<sup>101</sup>. Dans cet arrêt, la Cour suprême a déterminé que le fait de casser la décision

98 Lemieux, supra, note 12, aux pp. 299 et suiv.; *Kbosa*, supra, note 54, au paragraphe 36. Ceci n'est pas affecté par la rédaction de la Loi sur les Cours fédérales, supra, note 39.

99 *Mines Alerte Canada c. Canada (Pêches et Océans)*, 2010 CSC 2, au paragraphe 52 (ci-après « *Mines Alerte Canada* ») (soulignement des auteurs).

100 Un juge peut d'abord s'abstenir d'accorder la réparation demandée s'il prétend que l'action n'a pas été déposée dans un délai raisonnable. À ce sujet, voir *Immeubles port louis ltée c. Lafontaine (Village)*, [1991] 1 RCS 326. Ensuite, un juge peut exercer sa discrétion uniquement si le décideur initial est en excès de compétence. S'il y a absence total de compétence, le recours sera considéré comme « de plein droit » et l'exercice de la discrétion sera jugée inadéquat. Voir *Harelkin c. Université de Regina*, [1979] 2 RCS 561.

101 *Mines Alerte Canada*, supra, note 99, au paragraphe 50.

attaquée dans le cas soumis n'accorderait de bénéfice à aucune des parties au litige et a, conséquemment, exercé sa discrétion pour ainsi valider une décision déraisonnable. Il est primordial de noter que la partie demanderesse dans cette cause a obtenu pleine réparation par l'entremise d'un jugement déclaratoire incident.

À la suite de la validation de ce concept par la Cour suprême, la Cour d'appel fédérale n'a pas hésité à en faire plein usage.

### La discrétion du juge et le paragraphe 220(3.1)

Depuis *Mines Alerte Canada* (2010), le pouvoir discrétionnaire inhérent à la révision judiciaire, d'application rare et exceptionnelle, a été abondamment utilisé par la Cour d'appel fédérale. Dans *Adams*<sup>102</sup>, où le quorum n'avait pas été respecté lors d'une élection sur une réserve indienne, le Juge Stratas a employé un raisonnement basé sur la notion de balance des inconvénients<sup>103</sup>. La balance des inconvénients signifie que l'on recherche, pour un cas spécifique, l'importance des inconvénients, du préjudice que subira une partie par rapport à ceux que pourrait subir l'autre partie à l'issue de ce litige. Ainsi, le juge, dans cet arrêt, n'a pas seulement évalué l'opportunité de la réparation demandée d'un œil objectif, mais il a, avant tout, considéré la situation des parties. Notamment, ce dernier a pris en considération le coût rattaché à la reprise des appels de même que l'importance des besoins financiers de la bande.

Par contre, dans *Stemijon Investments*, la Cour d'appel fédérale a modulé le critère de la balance des inconvénients en accordant davantage de poids à la fin pratique du remède recherché :

Plus particulièrement, la Cour peut refuser d'accorder une mesure de réparation par suite d'une décision déraisonnable, par exemple, lorsqu'aucune erreur judiciaire grave ne s'est produite ou lorsque l'octroi d'une mesure de réparation ne serait d'aucune utilité (*Mines Alerte Canada c. Canada (Pêches et Océans)*, 2010 CSC 2, [2010] 1 R.C.S. 6; *Comité de la bande indienne d'Adams Lake c. Bande indienne d'Adams Lake*, 2011 CAF 37)<sup>104</sup>.

102 *Comité de la bande indienne d'Adams Lake c. Bande indienne d'Adams Lake*, 2011 CAF 37.

103 *Ibid.*, au paragraphe 33 :

En outre, il convient d'évaluer le coût qu'entraînerait la reprise des appels non seulement de façon abstraite, mais aussi eu égard aux autres besoins de la bande. Le dossier montre que la bande a des besoins financiers importants.

*Ibid.*, au paragraphe 34 :

Un autre facteur important est que la reprise des appels serait déraisonnable sur le plan pratique. Même si, d'ici 2012, un nouveau Comité était nommé, une nouvelle décision était prise à l'égard des appels et tous les recours intentés devant les Cours fédérales étaient terminés, le mandat de trois ans du Conseil et du chef de bande serait alors expiré et il faudrait de toute façon tenir une nouvelle élection.

104 *Stemijon Investments*, supra, note 4, au paragraphe 45.

Pourtant, aucun des jugements cités par la Cour en appui à cette affirmation n'entérine cette position. Selon nous, il s'agit ici d'une interprétation excessivement large de la position énoncée par la Cour suprême dans l'arrêt *Mines Alerte* et qui a pour effet de transformer le critère de la balance des inconvénients en un critère de « fatalité ».

En reformulant le critère, la Cour, dans *Stemijon Investments*, bien qu'elle ne soit pas autorisée à rendre jugement en concluant à la renonciation aux intérêts et aux pénalités, s'est immiscée dans la décision du ministre en examinant le bien fondé de la demande d'allègement déposée par le contribuable et en la rejetant purement et simplement pour le motif suivant :

En l'espèce, il ne servirait à rien d'annuler la décision du ministre et d'ordonner le renvoi de l'affaire pour nouvelle décision. Les excuses et les justifications offertes par les appelantes pour justifier les dépôts tardifs et les raisons invoquées à l'appui de la demande d'allègement ne sont pas valables. Le ministre ne pouvait pas raisonnablement les accepter et accorder un allègement en vertu du paragraphe 230(3.1) de la Loi. Renvoyer l'affaire au ministre constituerait un exercice futile<sup>105</sup>.  
[...]

Je reconnais que les tribunaux annulent habituellement les décisions déraisonnables et renvoie l'affaire en cause au décideur pour nouvelle décision. Je reconnais aussi que la Cour devrait se montrer réticente à un examen au fond des décisions administratives. Mais il existe des situations, sans doute rares, où le renvoi de l'affaire au décideur ne serait d'aucune utilité. La présente affaire fait justement partie de ces cas<sup>106</sup>.

Bien entendu, cette approche n'est pas congruente avec le droit positif alors que la seule issue possible est que la Cour retourne la décision au ministre pour un nouvel examen.

Un autre écart a été observé à ce sujet dans la jurisprudence québécoise. Dans la décision *Lafarge*<sup>107</sup>, la juge substitue sa décision à celle du ministre en imposant plutôt l'annulation des pénalités. Elle écrit : « La décision s'impose de les annuler. Les avocats sont d'accord pour que la Cour supérieure substitue sa discrétion à celle du Ministre<sup>108</sup>. » Or, rien n'indique qu'il s'agirait d'un règlement intervenu entre les parties et que la Cour entérine. Ainsi, la juge a outrepassé le cadre de la révision judiciaire en substituant sa décision<sup>109</sup>.

105 Ibid., au paragraphe 46.

106 Ibid., au paragraphe 52.

107 *Lafarge Canada*, supra, note 10.

108 Ibid., au paragraphe 83.

109 Lemieux, supra, note 12, à la p. 2; *Fédération des producteurs acéricoles du Québec c. Régie des marchés agricoles et alimentaires du Québec*, 2009 QCCS 3771, au paragraphe 27.

Bref, de telles les incohérences constituent des obstacles additionnels placés sur la route du contribuable en quête de prévisibilité et de justice. Cela ne fait que renforcer quant à la nécessité d'une intervention législative dans cette saga afin de permettre qu'un appel logé à la Cour canadienne de l'impôt puisse englober l'étude de la décision du ministre afin que chaque partie, dans sa revendication d'équité, puisse à tout le moins avoir un fardeau similaire et que le juge ait la capacité de rendre un jugement qui englobera aussi le pouvoir de statuer sur la demande de renonciation au intérêts et aux pénalités.

## CONCLUSION

Tout bien considéré, il ne faut pas perdre de vue que la création même des mesures d'équité se voulait initialement une réponse au souci du législateur quant à l'absence de transparence de l'Administration publique. Cette réponse recèle aujourd'hui des carences majeures dont il faut rapidement se préoccuper. Le produit final offert aux contribuables devant lequel nous nous trouvons est un régime imprévisible et qui manque de transparence. Aussi, l'ambiguïté qui le caractérise n'est nullement atténué par les statistiques absconces compilées par le gouvernement fédéral quant à la somme totale représentant les allègements accordés<sup>110</sup>.

Avec toute cette procédure longue et complexe, autant auprès de l'Agence du revenu que dans les recours auprès des tribunaux, nous constatons le maintien et même l'accroissement des préjudices causés aux contribuables.

Tel que nous l'avons soulevé, sous l'angle du droit administratif, le pouvoir d'intervention des juges est excessivement limité et même la présence de motifs valables ne justifie que très rarement les directives adressées par le tribunal. Le législateur doit rectifier la situation en allouant un droit d'appel devant la Cour fédérale ou, mieux encore, à la Cour canadienne de l'impôt qui, compte tenu de la présence de son volet informel, constitue un forum moins onéreux et plus adapté.

Cela dit, nous ne sommes pas les seuls à réprimander l'inefficacité du système actuel. En effet, les juges manifestent de plus en plus leurs frustrations face à l'Agence du revenu du Canada. Dans la décision *McNamee*, le juge s'exprime ainsi : « Cette législation complexe ne devrait pas être utilisée pour pénaliser des personnes de bonne foi et mal informées, dont font partie M. McNamee et 99 % des contribuables<sup>111</sup>. »

Dans *Lipson c. La Reine*, le juge fait la leçon au ministre :

Compte tenu de ce qui précède, à moins qu'il n'y ait d'autres faits surprenants qui ne soient pas liés directement aux questions à trancher et qui n'aient pas été présentés à l'audience, je comprends difficilement pourquoi, à un moment ou à un autre, au stade de l'établissement de la cotisation ou après, et bien avant la tenue de l'audience,

110 Inscrit dans le rapport nommé « Comptes publics du Canada 2011 » (<http://www.tpsgc-pwgsc.gc.ca/recgen/txt/72-fra.html>).

111 *McNamee*, supra, note 44, au paragraphe 13.

le ministre n'a pas exercé le pouvoir que lui confère le paragraphe 220(3.1) de la Loi pour exiger des pénalités beaucoup moins importantes que celles qu'il a imposées — ou pour ramener ces pénalités à un niveau beaucoup moins élevé. Quant au renforcement du respect de la Loi, n'aurait-il pas été suffisant d'imposer les pénalités une seule fois<sup>112</sup> ?

Dans *Friedlander c. La Reine*, le juge formule ses propos comme suit :

J'encourage fortement M. Friedlander à demander un second examen impartial de la décision dont fait état la lettre du 18 avril 2011 rédigée par N. Polychronis, laquelle a été produite à l'audience, et je recommande fortement à la personne qui examinera cette décision de tenir compte des observations que je fais dans les présents motifs.

Par conséquent, l'appel est accueilli en partie et les pénalités sont annulées. Je recommande à M. Friedlander de joindre une copie des présents motifs à la demande qu'il présentera en vue d'un second examen<sup>113</sup>.

Dans *McKeating*, le juge de la Cour canadienne de l'impôt, conscient de son incapacité à agir quant à la demande de réduction des intérêts, fait état de son malaise face au contribuable et invite le ministre à agir :

j'espère que les présents motifs seront suffisants pour donner au ministre le fondement nécessaire pour exercer le pouvoir discrétionnaire prévu par la Loi en vue d'accorder à l'appelant l'allégement qu'il demande<sup>114</sup>.

Et la Cour ajoute cette éloquente semonce à l'endroit de l'Agence du revenu:

L'ADRC a tiré parti du fait que la pension de retraite n'était pas protégée contre la saisie-arrêt. À mon avis, il s'agit non seulement d'un manque de compassion, mais cela frise le scandale. Les pires fraudeurs du fisc, les tricheurs purs et simples et les crapules ont été mieux traités<sup>115</sup>.

112 *Lipson c. La Reine*, 2012 CCI 20, au paragraphe 42.

113 *Friedlander c. La Reine*, 2012 CCI 163, aux paragraphes 18 et 19. Voir également *Knight c. La Reine*, 2012 CCI 118, aux paragraphes 67 et 68.

114 *McKeating c. La Reine*, 2004 CCI 99, au paragraphe 20.

115 *Ibid.*, au paragraphe 21.

