

2005 FC 639
T-1692-04
T-1693-04

2005 CF 639
T-1692-04
T-1693-04

Aashish M. Karia (*Applicant*)

Aashish M. Karia (*demandeur*)

v.

c.

Minister of National Revenue (*Respondent*)

Ministre du Revenu national (*défendeur*)

and

et

M. Karia Ltd. (*Applicant*)

M. Karia Ltd. (*demanderesse*)

v.

c.

Minister of National Revenue (*Respondent*)

Ministre du Revenu national (*défendeur*)

INDEXED AS: KARIA v. M.N.R. (F.C.)

RÉPERTORIÉ : KARIA c. M.R.N. (C.F.)

Federal Court, Strayer D.J.—Toronto, April 14 and May 6, 2005.

Cour fédérale, juge suppléant Strayer—Toronto, 14 avril et 6 mai 2005.

Income Tax — Penalties — Judicial review of Canada Customs and Revenue Agency (CCRA) decision applicants not qualifying for Voluntary Disclosures Program (VDP) — VDP encouraging clients having deliberately omitted reporting, paying taxes to make voluntary disclosure — If CCRA finding disclosure satisfactory, Minister of National Revenue authorized, pursuant to Income Tax Act, s. 220(3.1), Excise Tax Act, s. 281.1, to waive, cancel penalties, interest — Applicants' residence, business searched by police in connection with fraud investigation, police mentioning might notify CCRA of failure to report income tax — Applicants' counsel advising CCRA of unnamed clients run-in with police, wish to make VDP disclosure — CCRA replying based on circumstances described, disclosure valid as presented, subject to new details coming to light — Also requesting names of clients for validity of voluntary disclosure to be confirmed — Subsequently advising applicants' counsel clients not qualifying for VDP because disclosure initiated based on knowledge of current enforcement activities, thus not voluntary as required by Income Tax Information Circular IC00-1R — Requirements of promissory estoppel met in case at bar — Information Circular, s. 6(a) creating promise, i.e. disclosure considered voluntary unless client having knowledge of audit, investigation — When read together, Information Circular, CCRA's reply to applicants's counsel invitation for applicants to make disclosure — Applicants entitled to assume further disclosures to be considered voluntary — By revealing identity, applicants acting to their detriment, respondent estopped from deciding matter on basis

Impôt sur le revenu — Pénalités — Contrôle judiciaire de la décision de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) portant que les demandeurs n'étaient pas admissibles au Programme des divulgations volontaires (le PDV) — Le PDV encourage les clients qui ont délibérément omis de faire une déclaration et un paiement de taxes à procéder à une divulgation volontaire — Si l'ADRC juge la divulgation satisfaisante, le ministre du Revenu national est autorisé, en vertu de l'art. 220(3.1) de la Loi de l'impôt sur le revenu et de l'art. 281.1 de la Loi sur la taxe d'accise, à renoncer aux pénalités et intérêts, ou à les annuler — Dans le cadre d'une enquête sur une fraude, la résidence et les locaux commerciaux des demandeurs ont fait l'objet d'une perquisition par la police, qui a mentionné qu'elle pourrait bien informer l'ADRC de leur omission de déclarer un revenu — L'avocat des demandeurs a fait savoir à l'ADRC que ses clients, qu'il n'identifiait pas, s'étaient heurtés à la police et souhaitaient faire une divulgation dans le cadre du PDV — L'ADRC a répondu que, compte tenu des circonstances dont il lui avait fait part, la divulgation était valide telle qu'elle était présentée, sous réserve de la découverte de nouveaux renseignements — Elle a également demandé que les noms des clients soient donnés pour que la validité de la divulgation volontaire puisse être confirmée — Elle a par la suite informé l'avocat des demandeurs que ses clients n'étaient pas admissibles au PDV parce que la divulgation avait été faite compte tenu de la connaissance de mesures d'exécution en cours, et n'était donc pas volontaire comme l'exige la circulaire d'information, en matière d'impôt sur le revenu

other than Information Circular, s. 6(a) — Respondent never addressing whether applicants making disclosure with knowledge of audit, investigation by authority with which CCRA having information exchange agreement — Fact CCRA believed information exchange agreement existing between it, police not determinative of matter — Applicants not expected to know, find out about agreement as Information Circular, s. 6(a) not including constructive knowledge — Obiter: Agreement in fact “informal relationship” not meeting requirement of “information exchange agreement” in Information Circular, nor basic requirement of transparency — Applications allowed.

These were applications for judicial review of an August 19, 2004 decision of the Canada Customs and Revenue Agency (CCRA) confirming a February 18, 2004 decision that the applicants did not qualify for the Voluntary Disclosures Program (VDP).

Pursuant to subsection 220(3.1) of the *Income Tax Act* and section 281.1 of the *Excise Tax Act*, the Minister of National Revenue is authorized to waive or cancel all or any portions of a penalty or of interest otherwise payable under those Acts. This discretionary power is exercised in part by a Voluntary Disclosures Program, described at the time in question by Income Tax Information Circular IC00-1R (Information Circular). That Information Circular encourages clients who have deliberately omitted to report and pay taxes to come forward and correct deficiencies to comply with their legal obligations. If full disclosure is made to the satisfaction of the CCRA, then the discretion of the Minister referred to above may be exercised.

IC00-1R — Les conditions qui s'appliquent à la préclusion promissoire existent ici — L'art. 6a) de la circulaire d'information donne naissance à une promesse, c.-à-d. que la divulgation est considérée comme volontaire, sauf si le client est au courant d'une vérification ou d'une enquête — La lettre par laquelle l'ADRC a répondu à l'avocat des demandeurs, si elle est lue avec la circulaire d'information, constituait une invitation à procéder à la divulgation — Les demandeurs pouvaient à bon droit supposer que toute divulgation additionnelle serait considérée comme volontaire — En révélant leur identité, les demandeurs agissaient à leur détriment, et le défendeur ne pouvait trancher l'affaire sur une base autre que celle mentionnée à l'art. 6a) de la circulaire d'information — Le défendeur ne s'est jamais demandé si, en faisant leur divulgation, les demandeurs étaient au courant d'une vérification ou d'une enquête effectuée par des autorités pour lesquelles des ententes d'échanges d'informations avec l'ADRC existaient — Le fait que l'ADRC ait cru qu'il existait une entente d'échanges d'informations entre elle et la police n'était pas déterminant — Les demandeurs ne devaient pas être au courant de l'existence d'une entente ou avoir découvert qu'une entente existait puisque la connaissance dont il est question à l'art. 6a) de la circulaire d'information ne comprend pas la connaissance par interprétation — Remarque incidente : L'entente consistait en fait en une « relation informelle » qui ne satisfait pas à l'exigence voulant qu'il y ait « une entente d'échanges d'informations » énoncée dans la circulaire d'information, ni aux exigences fondamentales de transparence — Demandes accueillies.

Il s'agissait de demandes de contrôle judiciaire d'une décision en date du 19 août 2004 de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) confirmant une décision en date du 18 février 2004 portant que les demandeurs n'étaient pas admissibles au Programme des divulgations volontaires (le PDV).

En vertu du paragraphe 220(3.1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de l'article 281.1 de la *Loi sur la taxe d'accise*, le ministre du revenu national est autorisé à renoncer à tout ou partie de quelque pénalité ou intérêt payable par ailleurs en application de ces lois, où à l'annuler en tout ou en partie. Ce pouvoir discrétionnaire est en partie exercé au moyen d'un Programme de divulgations volontaires qui a été décrit, au moment en question, dans la circulaire d'information, en matière d'impôt sur le revenu IC00-1R (la circulaire d'information). Cette circulaire d'information encourage les clients qui ont délibérément omis de faire une déclaration et un paiement de taxes à prendre l'initiative de corriger toute anomalie afin de respecter leurs obligations légales. Si une pleine divulgation est faite à la satisfaction de l'ADRC, le ministre peut exercer son pouvoir discrétionnaire susmentionné.

The applicants' residence and business were searched by the Peel Regional Police on September 17, 2003 in connection with a fraud investigation, the same day that the Investigations Division of CCRA had requested the tax returns of the applicants for study. On October 17, 2003, the applicants' counsel wrote to CCRA on a "no-name basis" to advise that his clients wished to make a disclosure under the VDP. Counsel also advised that his individual unnamed client had been charged with a minor fraud by an unnamed police force, and that this police force might notify CCRA that the client had unreported income. Counsel concluded by stating that based on an earlier telephone conversation with CCRA, it was his understanding that CCRA would view the disclosure to be made by his clients as voluntary, for the purposes of the VDP. CCRA replied on October 21, 2003 that based on the circumstances described, the disclosure would be valid as presented, subject to any new details coming to light, and that the validity of the voluntary disclosure could not be confirmed until after the names of the clients were given and all facts verified. This information was provided to CCRA on January 19, 2004. On February 18, 2004, CCRA advised the applicants' counsel that his clients did not qualify for the VDP because the disclosure was involuntary as it was initiated based on the knowledge of current enforcement activities. An administrative review confirmed this decision on August 19, 2004.

Held, the applications should be allowed.

The requirements of promissory estoppel are that there be a promise that the promisor will conduct himself in a certain way in certain circumstances, and that the promisee rely on that promise to his detriment. In such circumstances the promisor will not be allowed to exercise his discretion in a manner inconsistent with the promise, if he otherwise has lawful authority to fulfill that promise.

Here, the promise was created by subparagraph 6(a) of the Information Circular, which says that a disclosure initiated by a client will be considered voluntary unless it is "made with the knowledge of an audit, investigation, or other enforcement action that has been initiated by the CCRA, or other authorities or administrations with which the CCRA has information exchange agreements." CCRA's October 21, 2003 letter, read together with the Information Circular, was an invitation to the applicants to proceed with disclosure on the basis of the facts as disclosed so far, and the applicants were

Le 17 septembre 2003, soit le jour même où la Division des enquêtes de l'ADRC avait demandé les déclarations de revenu des demandeurs pour examen, la résidence et les locaux commerciaux de ceux-ci faisaient l'objet d'une perquisition par la police régionale de Peel dans le cadre d'une enquête sur une fraude. Le 17 octobre 2003, l'avocat des demandeurs a écrit à l'ADRC, sans donner de nom, pour lui faire savoir que ses clients souhaitaient faire une divulgation volontaire dans le cadre du PDV. Il a également fait savoir que son client individuel, qu'il n'identifiait pas, avait été accusé par un service de police, qui n'était pas identifié, d'avoir commis une fraude mineure, et que ce service de police pourrait bien aviser l'ADRC que le client avait omis de déclarer un revenu. L'avocat a conclu en disant que, compte tenu d'une conversation téléphonique qu'il avait eue avec elle, il croyait comprendre que l'ADRC considérerait comme volontaire la divulgation que ses clients entendaient faire dans le cadre du PDV. Le 21 octobre 2003, l'ADRC a répondu que, compte tenu des circonstances dont il lui avait fait part, la divulgation serait valide telle qu'elle était présentée, sous réserve de la découverte de nouveaux renseignements, et que la validité de la divulgation volontaire ne pourrait être confirmée tant que les noms des clients ne seraient pas donnés et que tous les faits n'auraient pas été vérifiés. Ces renseignements ont été fournis à l'ADRC le 19 janvier 2004. Le 18 février 2004, l'ADRC a informé l'avocat des demandeurs que ses clients n'étaient pas admissibles au PDV parce que la divulgation n'était pas volontaire du fait qu'elle avait été faite compte tenu de la connaissance de mesures d'exécution en cours. Le 19 août 2004, cette décision a été confirmée à la suite d'un examen administratif.

Jugement : les demandes doivent être accueillies.

Selon les conditions qui s'appliquent à la préclusion promissoire, il doit exister une promesse selon laquelle l'auteur de la promesse se comportera d'une certaine façon dans certaines circonstances, et celui à qui cette promesse est faite doit se fonder, à son détriment, sur cette promesse. Cela étant, l'auteur de la promesse ne sera pas autorisé à exercer son pouvoir discrétionnaire d'une façon incompatible avec la promesse, s'il est par ailleurs légalement autorisé à remplir cette promesse.

Dans le cas qui nous occupe, la promesse a pris naissance sous la forme de l'alinéa 6a) de la circulaire d'information, qui dit qu'une divulgation faite à l'initiative d'un client sera considérée comme volontaire, sauf si celui-ci a procédé à la divulgation « parce qu'il était au courant d'une vérification, d'une enquête ou d'une autre mesure d'exécution de l'ADRC ou d'autres autorités ou administrations pour lesquelles des ententes d'échanges d'informations avec l'ADRC existent ». La lettre du 21 octobre 2003 de l'ADRC, si elle est lue avec la circulaire d'information, constituait une invitation à procéder

entitled to assume that unless there were undisclosed facts which were pertinent to the question of whether they had knowledge of an investigation already under way they could assume that further disclosures would be regarded as voluntary. By revealing their identity, the applicants acted to their detriment. The respondent was thus estopped from deciding this matter on a basis other than as specified in subparagraph 6(a) of the Information Circular.

The respondent never addressed the question of whether the applicants had made their disclosure with the knowledge of an audit or investigation by an authority or administration with which the CCRA had an information exchange agreement. An internal document showed CCRA accepted that the applicants were not aware of the CCRA investigation. Internal records indicated that CCRA only focussed on whether the Peel Regional Police had an exchange of information agreement with CCRA, and the existence of such an agreement was considered to be determinative of the matter. This was wrong. The applicants could not be expected to have known of such an agreement or to have found out about it. Subparagraph 6(a) does not include constructive knowledge.

By way of *obiter*, it was noted that CCRA did not have proper information before it as to the existence of an "information exchange agreement." By the respondent's counsel's own admission, there was no "written agreement" but only an "informal relationship." An "informal relationship" does not meet the requirement of "an information exchange agreement" in the Information Circular, and does not meet basic requirements of transparency to allow a taxpayer to know in advance whether some agency investigating his affairs has an agreement with CCRA. Furthermore, when the applicants' counsel contacted CCRA on a "no-name" basis, CCRA should have made mention of the possible difficulty if the unnamed police force turned out to have an agreement with CCRA. By failing to do so, CCRA left the applicants with a false sense of security.

à la divulgation compte tenu des faits qui avaient jusqu'alors été divulgués, et les demandeurs pouvaient à bon droit supposer qu'à moins qu'il n'y ait certains faits non divulgués qui soient pertinents, lorsqu'il s'agissait de savoir s'ils étaient au courant d'une enquête déjà en cours, toute divulgation additionnelle serait considérée comme volontaire. En révélant leur identité, les demandeurs agissaient à leur détriment. Le défendeur ne pouvait donc pas trancher cette affaire sur une base autre que celle qui est mentionnée à l'alinéa 6a) de la circulaire d'information.

Le défendeur ne s'est jamais demandé si, en faisant leur divulgation, les demandeurs étaient au courant d'une vérification ou d'une enquête effectuée par des autorités ou administrations pour lesquelles des ententes d'échanges d'informations avec l'ADRC existaient. Il ressortait d'un document interne que l'ADRC reconnaissait que les demandeurs n'étaient pas au courant de l'enquête qu'elle avait entamée. Des documents internes indiquaient que l'ADRC n'avait mis l'accent que sur la question de savoir si la police régionale de Peel avait conclu une entente d'échanges d'informations avec elle, et l'existence d'une telle entente a été considérée comme déterminante. Elle a eu tort. Les demandeurs ne devaient pas être au courant de l'existence d'une telle entente ou avoir découvert qu'une telle entente existait. La connaissance dont il est question à l'alinéa 6a) ne comprend pas la connaissance par interprétation.

Dans une remarque incidente, il a été précisé que l'ADRC n'avait pas à sa disposition des informations appropriées au sujet de l'existence d'une « entente d'échanges d'informations ». L'avocat du défendeur a lui-même admis qu'il n'existait pas [TRADUCTION] d'« entente écrite », mais qu'il s'agissait simplement d'une [TRADUCTION] « relation informelle ». Une [TRADUCTION] « relation informelle » ne satisfait pas à l'exigence voulant qu'il y ait « une entente d'échanges d'informations » qui est énoncée dans la circulaire d'information, et ne satisfait pas non plus aux exigences fondamentales de transparence visant à permettre au contribuable de savoir à l'avance si un organisme quelconque qui enquête sur ses affaires a conclu une entente avec l'ADRC. En outre, lorsque l'avocat des demandeurs a communiqué avec l'ADRC sans donner de nom, cette dernière aurait dû faire mention du problème qui pourrait se poser si l'on constatait que le service de police non identifié avait conclu une entente avec elle. En omettant de le faire, l'ADRC a donné aux demandeurs un faux sentiment de sécurité.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Excise Tax Act, R.S.C., 1985, c. E-15, s. 281.1 (as enacted by S.C. 1993, c. 27, s. 127).
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 220(3.1)

LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 220(3.1) (édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 181; ann. VIII, art. 127).

(as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 181; Sch. VIII, s. 127).

Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 281.1(édicte par L.C. 1993, ch. 27, art. 127).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

REFERRED TO:

Aurchem Exploration Ltd. v. Canada (1992), 91 D.L.R. (4th) 710; 7 Admin. L.R. (2d) 168; 54 F.T.R. 134 (F.C.T.D.); *W. & R. Plumbing and Heating Ltd. v. R.*, [1986] 2 F.C. 195; (1986), 17 C.L.R. 291; 1 F.T.R. 229 (T.D.).

AUTHORS CITED

Canada Customs and Revenue Agency. Income Tax Information Circular IC00-1R "Voluntary Disclosures Program" (September 2002).

APPLICATIONS for judicial review of a Canada Customs and Revenue Agency decision that the applicants did not qualify for the Voluntary Disclosures Program described by Income Tax Information Circular IC00-1R. Applications allowed.

APPEARANCES:

Cliff L. Rand and *Susan J. Thomson* for applicants.

James W. Leising and *Aleksandrs Zemdegs* for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Stikeman Elliott LLP, Toronto, for applicants.

Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for order rendered in English by

STRAYER D.J.:

INTRODUCTION

[1] These two applications brought by an individual and his wholly owned corporation involve the same facts and were argued together. They seek judicial review to

JURISPRUDENCE CITÉE

DÉCISIONS CITÉES :

Aurchem Exploration Ltd. c. Canada (1992), 91 D.L.R. (4th) 710; 7 Admin. L.R. (2d) 168; 54 F.T.R. 134 (C.F. 1^{re} inst.); *W. & R. Plumbing and Heating Ltd. c. R.*, [1986] 2 C.F. 195; (1986), 17 C.L.R. 291; 1 F.T.R. 229 (1^{re} inst.).

DOCTRINE CITÉE

Agence des douanes et du revenu du Canada. Circulaire d'information, en matière d'impôt sur le revenu IC00-1R « Programme des divulgations volontaires » (septembre 2002).

DEMANDES de contrôle judiciaire d'une décision de l'Agence des douanes et du revenu du Canada portant que les demandeurs n'étaient pas admissibles au Programme des divulgations volontaires décrit dans la circulaire d'information, en matière d'impôt sur le revenu IC00-1R. Demandes accueillies.

ONT COMPARU :

Cliff L. Rand et *Susan J. Thomson* pour les demandeurs.

James W. Leising et *Aleksandrs Zemdegs* pour le défendeur.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER :

Stikeman Elliott, S.E.N.C.R.L., s.r.l., Toronto, pour les demandeurs.

Le sous-procureur général du Canada pour le défendeur.

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

LE JUGE SUPPLÉANT STRAYER :

INTRODUCTION

[1] Ces deux demandes, présentées par un particulier et sa société à cent pour cent, sont fondées sur les mêmes faits et ont été entendues ensemble. Les

set aside a decision contained in a letter of August 19, 2004 from the Canada Customs and Revenue Agency (CCRA) on behalf of the respondent Minister in which the CCRA confirmed that the applicants did not qualify for the Voluntary Disclosures Program (VDP). That letter was simply confirming the decision already conveyed to the applicants in a letter of February 18, 2004.

[2] Subsection 220(3.1) [as enacted by S.C. 1994, c. 7, Sch. II, s. 181; Sch. VIII, s. 127] of the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, authorizes the Minister to waive or cancel all or any portions of a penalty or of interest otherwise payable under that Act. Section 281.1 [as enacted by S.C. 1993, c. 27, s. 127] of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15 makes similar provision for the waiving of penalties and interest with respect to the Goods and Services Tax. This discretionary power is exercised in part by a Voluntary Disclosures Program which was described, at the time in question, by Income Tax Information Circular IC00-1R dated September 2002 (Information Circular). It states the purpose of the program to be to promote voluntary compliance with reporting and payment of taxes and “encourages clients to come forward and correct deficiencies to comply with their legal obligations”. The information circular in question deals with clients who have deliberately omitted to report and pay. (There are other programs for those who have inadvertently omitted reporting or who have been unable to comply due to circumstances beyond their control). The incentive for making voluntary disclosures of past omissions under this program is that if full disclosure is made to the satisfaction of the CCRA then the discretion of the Minister may be exercised so as to waive all or part of the penalties that otherwise could be imposed.

[3] The conditions for a valid disclosure are set out in paragraph 6 of the Information Circular. Subparagraph (a) states as follows:

demandeurs sollicitent un contrôle judiciaire en vue de faire annuler une décision dont fait état une lettre en date du 19 août 2004 de l'Agence des douanes et du revenu du Canada (l'ADRC) pour le compte du ministre défendeur, par laquelle l'ADRC confirmait que les demandeurs n'étaient pas admissibles au Programme des divulgations volontaires (le PDV). Cette lettre confirmait simplement la décision déjà transmise aux demandeurs dans une lettre en date du 18 février 2004.

[2] Le paragraphe 220(3.1) [édicte par L.C. 1994, ch. 7, ann. II, art. 181; ann. VIII, art. 127] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, autorise le ministre à renoncer à tout ou partie de quelque pénalité ou intérêt payable par ailleurs en application de la Loi, ou à l'annuler en tout ou en partie. L'article 281.1 [édicte par L.C. 1993, ch. 27, art. 127] de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, renferme une disposition similaire en ce qui concerne la renonciation aux pénalités et intérêts à l'égard de la taxe sur les produits et services. Ce pouvoir discrétionnaire est en partie exercé au moyen d'un Programme des divulgations volontaires qui a été décrit, au moment en question, dans la circulaire d'information, en matière d'impôt sur le revenu IC00-1R du mois de septembre 2002 (circulaire d'information). Il est énoncé que le but du programme est de promouvoir l'observation volontaire de la déclaration et du paiement des taxes et « encourage les clients à prendre l'initiative de corriger toute anomalie afin de respecter leurs obligations légales ». La circulaire d'information en question concerne les clients qui ont délibérément omis de faire une déclaration et un paiement. (Il y a d'autres programmes à l'intention des clients qui ont par inadvertance omis de faire une déclaration ou qui n'ont pas été capables d'observer la loi à cause de circonstances indépendantes de leur volonté.) L'incitation, lorsqu'il s'agit de divulguer volontairement des omissions passées dans le cadre de ce programme est que, si une pleine divulgation est faite à la satisfaction de l'ADRC, le ministre peut exercer son pouvoir discrétionnaire en vue de renoncer à tout ou partie des pénalités qui pourraient par ailleurs être imposées.

[3] Les conditions d'une divulgation valide sont énoncées au paragraphe 6 de la circulaire d'information, dont l'alinéa a) est rédigé comme suit :

6. . . .

(a) . . . The disclosure must be voluntary. The client has to initiate the voluntary disclosure. A disclosure may not qualify as a voluntary disclosure under the above policy if it is found to have been made with the knowledge of an audit, investigation, or other enforcement action that has been initiated by the CCRA, or other authorities or administrations with which the CCRA has information exchange agreements.

Subparagraph (b) requires that the disclosure be complete. Subparagraph (c) requires that the disclosure must involve at least one penalty in order to qualify for this program and subparagraph (d) requires that the information disclosed must be either at least one year past due or not initiated simply to avoid late filing or instalment penalties. It is subparagraph (a) which is the most pertinent to this case. It is common ground that the Information Circular is made available to the public and that the applicants and their legal representative proceeded in their disclosures on the basis of the information provided in this circular.

FACTS

[4] On September 17, 2003, the Peel Regional Police executed search warrants on the residence and business of the applicants in connection with a fraud investigation. On the same day the Investigations Division of CCRA had requested the tax returns of these applicants for study. On September 18, 2003, the Peel Regional Police referred certain information from their search to the Investigations Division of CCRA. On October 14, 2003, the applicants' counsel had a telephone conversation with an officer of CCRA concerning the VDP and pursuant to that conversation he wrote to CCRA on October 17, 2003, on a "no-name basis." He advised that according to his information his clients had received credit card payments and deposited them in bank accounts without reporting them as income. He noted that it was possible that some of these amounts had been received on account of Goods and Services Tax that had not been remitted. He also reported his understanding that the individual client had

6. [. .]

a) [. .] La divulgation doit être volontaire. Le client doit prendre l'initiative de faire la divulgation volontaire. Une divulgation pourrait ne pas être admissible à titre de divulgation volontaire en vertu de la politique susmentionnée si l'on constate que le client a fait la divulgation parce qu'il était au courant d'une vérification, d'une enquête ou d'une autre mesure d'exécution de l'ADRC ou d'autres autorités ou administrations pour lesquelles des ententes d'échanges d'informations avec l'ADRC existent.

L'alinéa b) exige que la divulgation soit complète. L'alinéa c) exige que la divulgation comprenne au moins une pénalité aux fins de l'admissibilité à ce programme et l'alinéa d) exige que la divulgation contienne des renseignements dont la production est en retard d'au moins un an ou qui ne doivent pas être communiqués simplement pour se soustraire aux pénalités pour production tardive ou aux pénalités relatives aux acomptes provisionnels. C'est l'alinéa a) qui est ici le plus pertinent. Il est reconnu que la circulaire d'information est mise à la disposition du public et que les demandeurs et leurs représentants ont effectué leurs divulgations compte tenu des renseignements fournis dans cette circulaire.

LES FAITS

[4] Le 17 septembre 2003, la police régionale de Peel a exécuté des mandats de perquisition dans la résidence et dans les locaux commerciaux des demandeurs dans le cadre d'une enquête sur une fraude. Le même jour, la Division des enquêtes de l'ADRC a demandé les déclarations de revenu de ces demandeurs pour examen. Le 18 septembre 2003, la police régionale de Peel a renvoyé certaines informations obtenues lors de la perquisition à la Division des enquêtes de l'ADRC. Le 14 octobre 2003, l'avocat des demandeurs a eu une conversation téléphonique avec un agent de l'ADRC au sujet du PDV et, à la suite de cette conversation, il a écrit à l'ADRC le 17 octobre 2003, sans donner de nom. Il a fait savoir que, selon les renseignements qu'il avait obtenus, ses clients avaient reçu des paiements par carte de crédit et qu'ils avaient déposé les sommes en cause dans des comptes bancaires sans les déclarer comme revenu. L'avocat a fait remarquer qu'il était possible que certaines de ces sommes aient été reçues au titre de la

earned some interest income in respect of funds deposited offshore which had not been reported. He advised that his unnamed individual client had been charged by an unnamed police force “with a minor fraud” and that an investigating officer had mentioned to his client that the police might notify CCRA that he had failed to report income. The police officer had not made it clear whether such notification would actually occur or when, and to the best of the knowledge of the client and his counsel it had not yet occurred. He stated that because the police were holding his client’s records they were not in a position to ascertain the quantum of unreported income. He concluded his letter with this paragraph:

Based on our telephone discussion, I understand that under the circumstances described above the CCRA will view the disclosure to be made by our clients as voluntary, for the purposes of the Voluntary Disclosure Program. Please confirm that understanding by signing below and returning to my attention a copy of this letter.

CCRA did not confirm this “understanding” by signing the letter. However on October 21, 2003, CCRA sent a letter to the applicants’ counsel which included this paragraph:

Based on the circumstances described we consider that the disclosure would be valid as presented. However our determination has been made based on the facts as presented and could change if any new details come to light during the handling of the actual full disclosure. Therefore, a full determination of whether we can accept the voluntary disclosure as valid cannot be confirmed until after the names of your clients are given and all facts are verified. In this regard at the time of the full disclosure the information provided should meet the following four conditions to be valid. . . .

There then followed the quotation of the four conditions set out in the Information Circular, in subparagraphs 6(a), (b), (c) and (d) as referred to above. As a result the applicants’ counsel sent a letter to CCRA on January 19,

taxe sur les produits et services qui n’avait pas été versée. Il a également fait savoir qu’il croyait comprendre que son client individuel avait gagné un revenu en intérêts à l’égard de fonds déposés à l’étranger, lequel n’avait pas été déclaré. L’avocat a fait savoir que son client individuel, qu’il n’identifiait pas, avait été accusé par un service de police, qui n’était pas identifié, d’avoir commis [TRADUCTION] « une fraude mineure » et qu’un agent d’enquête avait mentionné à son client que la police pourrait bien aviser l’ADRC qu’il avait omis de déclarer un revenu. L’agent de police n’avait pas précisé si un tel avis allait de fait être donné ou à quel moment il le serait, et au mieux de la connaissance du client et de l’avocat, l’avis n’avait pas encore été donné. L’avocat a déclaré que, parce que la police conservait les dossiers de son client, ils n’étaient pas en mesure de déterminer le montant du revenu non déclaré. L’avocat a conclu sa lettre comme suit :

[TRADUCTION] Compte tenu de notre conversation téléphonique, je crois comprendre que, dans les circonstances susmentionnées, l’ADRC considérera comme volontaire la divulgation faite par nos clients dans le cadre du Programme des divulgations volontaires. Veuillez confirmer la chose en apposant ci-dessous votre signature et en retournant à mon attention une copie de cette lettre.

L’ADRC n’a pas confirmé la [TRADUCTION] « chose » en signant la lettre. Toutefois, le 21 octobre 2003, elle a envoyé à l’avocat des demandeurs une lettre dans laquelle figurait le paragraphe suivant :

[TRADUCTION] Compte tenu des circonstances dont vous nous avez fait part, nous considérons que la divulgation serait valide telle qu’elle est présentée. Toutefois, notre décision a été prise en fonction des faits qui nous ont été présentés et elle pourrait être modifiée si, au cours du traitement de la divulgation complète elle-même, de nouveaux renseignements étaient découverts. Par conséquent, il est impossible de confirmer que la divulgation volontaire sera reconnue comme valide tant que les noms de vos clients ne seront pas donnés et que tous les faits n’auront pas été vérifiés. À cet égard, au moment de la divulgation complète, les informations fournies, pour être valides, devraient satisfaire aux quatre conditions ci-après énoncées [. . .]

On citait ensuite les quatre conditions énoncées dans la circulaire d’information, aux alinéas 6a), b), c) et d), dont il a ci-dessus été fait mention. Par conséquent, l’avocat des demandeurs a envoyé à l’ADRC, le 19

2004, disclosing the names of the individual client and his company, together with the individual's address and social insurance number and other identifying information in respect of the company. This was the only new information disclosed but the letter noted that "we are preparing the necessary details of their voluntary disclosure and will send them to you in due course." CCRA replied by writing a letter to the individual taxpayer on February 18, 2004, to advise him "of our decision concerning your request for the waiver of penalties under the Voluntary Disclosure Program. . . ." It went on to say:

The circumstances of your case have been carefully considered and I regret to inform you that your request cannot be granted. Four conditions must be satisfied to qualify for the benefits of the VDP. Unfortunately, the disclosure was not considered to be voluntary since it was initiated based on the knowledge of current enforcement activities.

[5] The individual taxpayer through his counsel sought an administrative review of this decision. He was advised by CCRA in a letter of August 19, 2004, that a review had taken place and the decision would not be changed. In seeking judicial review of the August 19, 2004 decision, the applicants are really seeking a review of the decision conveyed to them on February 18, 2004, which was simply confirmed in the later letter.

[6] It will be noted that in the letter of February 18, 2004, the reason for finding the applicants disqualified for the VDP was that "the disclosure was not considered to be voluntary since it was initiated based on the knowledge of current enforcement activities." The CCRA takes the position that this is based on subparagraph 6(a) of the Information Circular which says that a disclosure is not voluntary if it is made by a taxpayer with the knowledge of an audit, investigation, etc. already initiated by the CCRA or other authorities "with which the CCRA has information exchange agreements." In his initial contact with CCRA counsel

janvier 2004, une lettre dans laquelle il révélait les noms du client individuel et de sa société, ainsi que l'adresse du client individuel et son numéro d'assurance sociale et d'autres informations concernant la société aux fins de l'identification. C'étaient les seuls nouveaux renseignements qui étaient divulgués, mais l'auteur de la lettre faisait remarquer ce qui suit : [TRADUCTION] « Nous sommes en train de préparer les renseignements nécessaires aux fins de la divulgation volontaire et nous vous les enverrons en temps et lieu ». L'ADRC a répondu en envoyant une lettre au contribuable individuel le 18 février 2004, pour l'informer de [TRADUCTION] « la décision concernant la demande de renonciation aux pénalités dans le cadre du Programme des divulgations volontaires ». L'auteur de la lettre ajoutait ce qui suit :

[TRADUCTION] Les faits de l'affaire ont été minutieusement examinés et c'est avec regret que je dois vous informer qu'il ne peut être fait droit à votre demande. Pour être admissible au PDV, quatre conditions doivent être remplies. Malheureusement, la divulgation n'a pas été considérée comme volontaire parce qu'elle a été faite compte tenu de la connaissance de mesures d'exécution en cours.

[5] Le contribuable individuel, par l'entremise de son avocat, a demandé l'examen administratif de cette décision. L'ADRC l'a informé, dans une lettre datée du 19 août 2004, qu'un examen avait eu lieu et que la décision ne serait pas modifiée. En sollicitant le contrôle judiciaire de la décision du 19 août 2004, les demandeurs cherchent en fait à faire examiner la décision qui leur a été transmise le 18 février 2004, laquelle était simplement confirmée dans la dernière lettre.

[6] Il importe de noter que, dans la lettre du 18 février 2004, la raison invoquée à l'appui de la conclusion d'inadmissibilité des demandeurs au PDV était que [TRADUCTION] « la divulgation n'a pas été considérée comme volontaire parce qu'elle a été faite compte tenu de la connaissance de mesures d'exécution en cours ». L'ADRC prend la position selon laquelle elle s'est fondée sur l'alinéa 6a) de la circulaire d'information, à savoir qu'une divulgation n'est pas volontaire si elle est faite par un contribuable parce qu'il était au courant d'une vérification, d'une enquête et ainsi de suite, déjà entamée par l'ADRC ou par d'autres autorités « pour

for the applicants raised the question as to whether, due to the fact that the police officer had said they might report information to the CCRA, CCRA would still consider a disclosure to be voluntary. According to the notes made by the CCRA officer who spoke with counsel, he

... explained that we may as it sound [*sic*] like the client was not aware of any compliance action by CCRA but would need to have the details in writing before we could formally make that type of decision.

There is nothing in the record to indicate that the applicants had knowledge that the Peel Regional Police constituted an authority “with which the CCRA has information exchange agreements” as required in subparagraph 6(a) of the Information Circular. Further there is no documentary evidence of any such agreement existing. Internal discussions within CCRA, as described in their records, indicate that some officers believed there to be such an agreement. However when counsel for the applicants, in preparation for the hearing of this matter, quite properly requested a copy of such agreement from the Department of Justice representing the respondent, he received a letter of November 29, 2004, which stated in part as follows:

I have been advised that there is no written agreement. It is merely an informal relationship that exists between the CCRA office in Toronto West, the Investigation Division and Fraud Bureau of the Peel Regional Police.

This information was not provided on a “without prejudice” basis and I regard it as an admission properly made by counsel.

ANALYSIS

[7] It is common ground that the Information Circular and the guidelines concerning the VDP are not delegated legislation and have no force of law as such.

[8] The applicants contend, however, that the terms of the Information Circular, particularly paragraph 6

lesquelles des ententes d'échanges d'informations avec l'ADRC existent». Lorsqu'il a initialement communiqué avec l'ADRC, l'avocat des demandeurs a soulevé la question de savoir si, parce que l'agent de police avait dit que des informations seraient peut-être transmises à l'ADRC, la divulgation serait encore considérée comme volontaire. Dans ses notes, l'agent de l'ADRC qui a parlé à l'avocat déclare avoir

[TRADUCTION] [. . .] expliqué qu'il semble que le client n'était pas au courant de la prise d'une mesure d'observation de la part de l'ADRC, mais qu'il faudrait donner des détails par écrit avant qu'une décision puisse formellement être prise.

Rien dans le dossier n'indique que les demandeurs aient su que la police régionale de Peel constituait une autorité « pour [laquelle] des ententes d'échanges d'informations avec l'ADRC existent » comme l'exige l'alinéa 6a) de la circulaire d'information. En outre, il n'existe aucune preuve documentaire de l'existence d'une entente de ce genre. Des discussions internes au sein de l'ADRC, telles qu'elles sont décrites dans les dossiers du ministère, indiquent que certains agents croyaient qu'il existait une telle entente. Toutefois, lorsque l'avocat des demandeurs, en se préparant pour l'audition de la présente affaire, a demandé passablement avec raison au ministère de la Justice qui représentait le défendeur de lui remettre une copie de l'entente, il a reçu une lettre en date du 29 novembre 2004, qui disait notamment ce qui suit :

[TRADUCTION] J'ai été informé qu'il n'y a pas d'entente écrite. Il s'agit d'une simple relation informelle entre le bureau de l'ADRC, à Toronto-Ouest, la Division des enquêtes et le Bureau des fraudes de la police régionale de Peel.

Ces renseignements n'ont pas été fournis [TRADUCTION] « sous toute réserve » et je considère qu'il s'agit d'un aveu fait de façon régulière par l'avocat.

ANALYSE

[7] Il est reconnu que la circulaire d'information et les lignes directrices concernant le PDV ne constituent pas de la législation par délégation et n'ont pas force de loi en tant que telles.

[8] Toutefois, les demandeurs font valoir que les dispositions de la circulaire d'information, et en

thereof, create procedural entitlements and constraints which prevent the Minister's discretion being exercised as it was in the letters of February 18 and August 19, 2004. They argue that either the respondent acted without jurisdiction because it had already determined by the letter of October 21, 2003, that the applicants' disclosure would be considered voluntary; or that the applicants had a legitimate expectation that the respondent's later disclosure would not be considered involuntary because of the commitment made in the letter of October 21, 2003; or that the respondent is estopped from denying that the disclosure is voluntary having led the applicants to believe by the letter of October 21, 2003, that it would be treated as voluntary; or that the respondent's decision of February 18, 2004, was confirmed by the letter of August 19, 2004 was patently unreasonable.

[9] I believe the matter can be determined on the basis of the last two submissions combined. First, I believe that the requirements of promissory estoppel exist here. Those requirements are that there must be a promise that the promisor will conduct himself in a certain way in certain circumstances. There must be reliance on that promise by the promisee, and to the detriment of the promisee. In such circumstances the promisor will not be allowed to exercise his discretion in a manner inconsistent with the promise, if he otherwise has lawful authority to fulfill that promise. See e.g. *Aurchem Exploration Ltd. v. Canada* (1992), 91 D.L.R. (4th) 710 (F.C.T.D.); *W. & R. Plumbing and Heating Ltd. v. R.*, [1986] 2 F.C. 195 (T.D.). Here the promise exists in the form of the Information Circular which says in effect, in subparagraph 6(a) that a disclosure will be treated as voluntary if the client initiates it, subject to it being considered involuntary if the client initiates the disclosure with the knowledge of an audit, investigation, etc. by the CCRA or "authorities or administrations with which the CCRA has information exchange agreements." After counsel for the applicants had specifically advised CCRA that they had been the target of a police search by an unidentified police force and that a police officer had said his force might report information to the CCRA, CCRA wrote the letter of October 21, 2003 to counsel, saying that "based on the

particulier le paragraphe 6, créent des droits procéduraux et des contraintes qui empêchent le ministre d'exercer son pouvoir discrétionnaire comme il l'a fait dans les lettres du 18 février et du 19 août 2004. Ils affirment que le défendeur a agi sans avoir la compétence voulue parce qu'il avait déjà été décidé, dans la lettre du 21 octobre 2003, que la divulgation serait considérée comme volontaire; ou qu'il existait une attente légitime de la part des demandeurs qu'une divulgation ne serait pas considérée comme involontaire à cause de l'engagement qui avait été pris dans la lettre du 21 octobre 2003; ou que le défendeur ne peut pas nier que la divulgation est volontaire puisqu'il a amené les demandeurs à croire, dans la lettre du 21 octobre 2003, que la divulgation serait considérée comme volontaire; ou que la décision du défendeur en date du 18 février 2004, telle qu'elle avait été confirmée par la lettre du 19 août 2004, était manifestement déraisonnable.

[9] Je crois que la question peut être tranchée sur la base des deux derniers arguments, considérés ensemble. En premier lieu, je crois que les conditions qui s'appliquent à l'irrecevabilité fondée sur une promesse [préclusion promissoire] existent ici. Selon ces conditions, il doit exister une promesse selon laquelle l'auteur de la promesse se comportera d'une certaine façon dans certaines circonstances. Il faut que celui à qui cette promesse est faite se fonde, à son détriment, sur cette promesse. Cela étant, l'auteur de la promesse ne sera pas autorisé à exercer son pouvoir discrétionnaire d'une façon incompatible avec la promesse, s'il est par ailleurs légalement autorisé à remplir cette promesse. Voir, par exemple, *Aurchem Exploration Ltd. c. Canada* (1992), 91 D.L.R. (4th) 710 (C.F. 1^{re} inst.); *W. & R. Plumbing and Heating Ltd. c. R.*, [1986] 2 C.F. 195 (1^{re} inst.). Dans ce cas-ci, la promesse existe sous la forme de la circulaire d'information qui dit, en fait, à l'alinéa 6a), qu'une divulgation sera considérée comme volontaire si le client prend l'initiative de la faire, mais qu'elle est toutefois considérée comme involontaire si, en prenant cette initiative, le client est au courant d'une vérification, d'une enquête et ainsi de suite de l'ADRC ou d'« autres autorités ou administrations pour lesquelles des ententes d'échanges d'informations avec l'ADRC existent ». Après que l'avocat des demandeurs eut expressément informé l'ADRC que ses clients

circumstances described we consider that the disclosure would be valid as presented.” There was of course the usual warning that this would have to be confirmed after full disclosure was made “and all facts are verified.” Read together with the Information Circular, this was an invitation to proceed with disclosure on the basis of the facts as disclosed so far, and the applicants were entitled to assume that unless there were undisclosed facts which were pertinent to the question of whether they had knowledge of an investigation already under way they could assume that further disclosures would be regarded as voluntary. They acted to their detriment. In the letter from their counsel of January 19, 2004, they revealed their identity. While the bare fact of giving their identity may not of itself have been to their detriment, when combined with the information which their counsel had already provided on a “no-name” basis in the letter of October 17, 2003, they had disclosed to CCRA that they had received undisclosed monies which they owed for income tax and GST. Further the individual client by the combination of these letters had disclosed that he had earned interest on income from funds deposited offshore.

[10] I am therefore of the view that the respondent was estopped from deciding this matter on a basis other than as specified in subparagraph 6(a) of the Information Circular. The applicants were entitled to rely on that as the manner in which their disclosure would be dealt with. In determining whether the respondent complied with the language of the Information Circular, I believe the appropriate standard of review is that of reasonableness *simpliciter*. It involves in part the interpretation of the language of the Information Circular which in my view is the governing instrument, and its application to these facts. I believe the Court has as much expertise as the officers of CCRA in

avaient été assujettis à une perquisition de la part d’un service de police non identifié et qu’un agent de police avait dit que son service transmettrait peut-être des informations à l’ADRC, l’ADRC a envoyé la lettre du 21 octobre 2003 à l’avocat, en disant ce qui suit : [TRADUCTION] « Compte tenu des circonstances dont vous nous avez fait part, nous considérons que la divulgation serait valide telle qu’elle est présentée ». Bien sûr, on faisait la mise en garde habituelle, à savoir que la chose serait confirmée à la suite d’une divulgation complète lorsque [TRADUCTION] « tous les faits [auraient] été vérifiés ». Cette lettre, si elle est lue avec la circulaire d’information, constituait une invitation à procéder à la divulgation compte tenu des faits qui avaient jusqu’alors été divulgués, et les demandeurs pouvaient à bon droit supposer qu’à moins qu’il n’y ait certains faits non divulgués qui soient pertinents, lorsqu’il s’agissait de savoir s’ils étaient au courant d’une enquête déjà en cours, toute divulgation additionnelle serait considérée comme volontaire. Les demandeurs ont agi à leur détriment. Dans la lettre de leur avocat en date du 19 janvier 2004, ils ont révélé leur identité. Le simple fait de faire connaître leur identité ne peut pas en soi avoir causé un préjudice aux demandeurs, mais si l’on y ajoute les informations que leur avocat avait déjà fournies sans donner de noms dans la lettre du 17 octobre 2003, les demandeurs avaient divulgué à l’ADRC qu’ils avaient reçu des sommes non divulguées qu’ils devaient au titre de l’impôt sur le revenu et de la TPS. En outre, le client individuel, au moyen de ces lettres combinées, avait divulgué qu’il avait gagné des intérêts sur un revenu tiré de fonds déposés à l’étranger.

[10] Je suis donc d’avis que le défendeur ne pouvait pas trancher cette affaire sur une base autre que celle qui est mentionnée à l’alinéa 6a) de la circulaire d’information. Les demandeurs avaient le droit de se fonder sur le fait que telle serait la façon dont leur divulgation serait considérée. En décidant si le défendeur s’est conformé au libellé de la circulaire d’information, je crois que la norme de contrôle qui s’applique est celle de la décision raisonnable *simpliciter*. Il faut notamment interpréter le libellé de la circulaire d’information qui, à mon avis, est le texte pertinent, et l’appliquer aux faits ici en cause. Je crois que la Cour a autant d’expertise que les agents de

interpreting this language. The matter is therefore analogous to a mixed question of law and fact and I believe the appropriate standard is reasonableness. I might add however that if I am wrong in this, and greater deference is owed, I would still consider that the decision of the respondent was patently unreasonable.

[11] It is clear to me that the respondent never addressed the question of whether the applicants had made their disclosure with the knowledge of an audit or investigation by an authority or administration with which the CCRA had an information exchange agreement as required in subparagraph 6(a) of the Information Circular. It is clear from an internal document of CCRA that they accepted that the applicants were not aware of the CCRA investigation which had been initiated in September 2003 (see applicants record, Volume 1, page 69). Internal records of CCRA which show what information the CCRA had before it in making its decision that disclosure was involuntary, indicate that officers only focussed on whether the Peel Regional Police had an exchange of information agreement with CCRA but not whether the applicants had knowledge of it. CCRA did not know the identity of the police force in question until after the applicants made their disclosures by counsel of January 19, 2004, providing their names. As a result CCRA was able to trace through their names the fact that a CCRA investigation of the applicants was already under way and that the Peel Regional Police Force was the force involved with these parties, having already provided information to CCRA in September 2003 (see applicants' record, Volume 1, page 70). Once CCRA officers learned, or believed that they had learned, that there was an "agreement with" the Peel Regional Police, that was apparently considered determinative of the matter. But there is nothing to indicate, and clearly CCRA did not concern itself about the matter, that these applicants would have had knowledge that the Peel Regional Police Force had an agreement with the CCRA. Counsel for the respondent seemed to argue that it was sufficient if the applicants ought to have known of such an agreement or ought to have found out if there was such an agreement: in other words knowledge in subparagraph 6(a) includes constructive knowledge. I

l'ADRC lorsqu'il s'agit d'interpréter ce texte. L'affaire est donc analogue à une question mixte de fait et de droit et je crois que la norme à appliquer est celle de la décision raisonnable. Toutefois, je tiens à ajouter que si je commets une erreur sur ce point et s'il faut faire preuve d'une plus grande retenue, je considérerais néanmoins la décision du défendeur comme manifestement déraisonnable.

[11] Il est clair selon moi que le défendeur ne s'est jamais demandé si, en faisant leur divulgation, les demandeurs étaient au courant d'une vérification ou d'une enquête effectuée par des autorités ou administrations pour lesquelles des ententes d'échanges d'informations avec l'ADRC existaient, comme l'exige l'alinéa 6a) de la circulaire d'information. Il ressort clairement d'un document interne de l'ADRC que celle-ci a reconnu que les demandeurs n'étaient pas au courant de l'enquête qu'elle avait entamée au mois de septembre 2003 (voir le dossier des demandeurs, volume 1, page 69). Les documents internes de l'ADRC qui montrent quelles informations l'ADRC avait à sa disposition lorsqu'elle a décidé que la divulgation était involontaire indiquent que les agents ont mis l'accent sur la question de savoir si la police régionale de Peel avait conclu une entente d'échanges d'informations avec l'ADRC, mais non si les demandeurs étaient au courant de la chose. L'ADRC n'a connu l'identité du service de police en question qu'après que les demandeurs eurent fait leurs divulgations, lorsque leur avocat a fourni leurs noms le 19 janvier 2004, ce qui a permis à l'ADRC de constater qu'elle était déjà en train d'enquêter sur les demandeurs et que le service de la police régionale de Peel, qui lui avait déjà fourni des informations au mois de septembre 2003, était le service en cause (voir le dossier des demandeurs, volume 1, page 70). Une fois que les agents de l'ADRC ont appris, ou croyaient avoir appris, qu'il existait une « entente » avec la police régionale de Peel, la chose a apparemment été considérée comme déterminante. Cependant, rien n'indique, et l'ADRC ne se préoccupait clairement pas de la question, que ces demandeurs aient su que le service de la police régionale de Peel avait conclu une entente avec l'ADRC. L'avocat du défendeur a semblé soutenir qu'il suffisait que les demandeurs aient dû être au courant de l'existence de pareille entente ou aient dû découvrir qu'une telle entente existait : en d'autres

am unable to interpret the language of the Information Circular in that way. If CCRA wishes to administer a program on that basis it should modify the Information Circular accordingly. If it does so, however, it should also provide some anonymous means for taxpayers learning with which agencies or authorities it has such agreements, perhaps through a Web site or publication in the *Canada Gazette*.

[12] Although this disposes of the matter I would also add that I have great difficulty in accepting that the CCRA had proper information before it as to the existence of an “information exchange agreement” between the CCRA and the Peel Regional Police Force. While the internal report made by the relevant appeals officer states that such an agreement existed, when their counsel was asked for a copy of it he advised that there was no “written agreement” but only an “informal relationship.” An “informal relationship” does not meet the requirement of “an information exchange agreement” in the Information Circular, nor I suggest does it meet basic requirements of transparency to allow a taxpayer to know in advance whether some agency investigating his affairs has an agreement with CCRA. Among other things, we have no idea when this “arrangement” came into effect nor whether the information here was within the scope of that agreement. It is surprising that when CCRA was informed on October 17, 2003 by the “no-name” disclosure of the fact of a search by an unnamed police force and of the conversation between a police officer and the taxpayer suggesting that the police might report information to CCRA, the CCRA in its letter of October 21, 2003 to counsel made no mention of the possible difficulty if the unnamed police force turned out to have an agreement with CCRA. Instead they advised that “based on the circumstances described we consider that the disclosure would be valid as presented,” subject of course to “any new details” which might come to light and which could change this determination. By not warning the applicants of this problem whose parameters were knowable by CCRA at that time, and by taking the position later that once such an “agreement” had been found the disclosure would be considered involuntary without need for proof

termes, la connaissance dont il est question à l’alinéa 6a) comprend la connaissance par interprétation. Or, je ne puis interpréter ainsi le libellé de la circulaire d’information. Si l’ADRC veut administrer un programme sur cette base, elle devrait modifier la circulaire d’information en conséquence. Toutefois, si elle le fait, elle devrait également prévoir des moyens anonymes en vue de permettre aux contribuables de savoir avec quels organismes ou avec quelles autorités elle a conclu de telles ententes, peut-être au moyen d’un site Web ou d’un avis dans la *Gazette du Canada*.

[12] Cela règle l’affaire, mais je tiens également à ajouter qu’il m’est fort difficile de reconnaître que l’ADRC avait à sa disposition des informations appropriées au sujet de l’existence d’une « entente d’échanges d’informations » qu’elle aurait conclue avec le service de la police régionale de Peel. Selon le rapport interne qui a été rédigé par l’agent des appels concerné, une telle entente avait été conclue, mais lorsque l’on a demandé une copie de l’entente à l’avocat, celui-ci a fait savoir qu’il n’existait pas [TRADUCTION] d’« entente écrite », mais qu’il s’agissait simplement d’une [TRADUCTION] « relation informelle ». Or, une [TRADUCTION] « relation informelle » ne satisfait pas à l’exigence voulant qu’il y ait « une entente d’échanges d’informations » qui est énoncée dans la circulaire d’information, et à mon sens cela ne satisfait pas non plus aux exigences fondamentales de transparence visant à permettre au contribuable de savoir à l’avance si un organisme quelconque qui enquête sur ses affaires a conclu une entente avec l’ADRC. Entre autres choses, nous ne savons absolument pas à quel moment ces « dispositions » ont pris effet ou si les informations dont il est ici question étaient visées par la portée de cette entente. Fait surprenant, lorsqu’elle a appris, le 17 octobre 2003, au moyen de la divulgation faite sans donner de nom, qu’un service de police non identifié avait procédé à une perquisition et qu’elle a été mise au courant de la conversation entre un agent de police et le contribuable au cours de laquelle on a donné à entendre que la police transmettrait peut-être des informations à l’ADRC, l’ADRC, dans la lettre qu’elle a envoyée à l’avocat le 21 octobre 2003, n’a pas fait mention du problème qui pourrait se poser si l’on constatait que le service de police non identifié avait conclu une entente avec elle. L’ADRC a plutôt fait savoir que

of the taxpayer's knowledge of the existence of that agreement, the CCRA left the applicants with a false sense of security.

[TRANSDUCTION] « compte tenu des circonstances dont [le demandeur] av[ait] fait part, [il était] considér[é] que la divulgation serait valide telle qu'elle [était] présentée », sous réserve, bien sûr, [TRANSDUCTION] « de nouveaux renseignements » qui pourraient être découverts et qui pourraient entraîner une modification de cette décision. En n'avertissant pas les demandeurs de ce problème, dont l'ARDC était en mesure de connaître les paramètres à ce moment-là, et en prenant par la suite la position selon laquelle, une fois que l'existence d'une telle « entente » aurait été constatée, la divulgation serait considérée comme involontaire sans qu'il soit nécessaire de prouver que le contribuable connaissait l'existence de cette entente, l'ADRC a donné aux demandeurs un faux sentiment de sécurité.

[13] I will therefore set aside the decision of August 19, 2004 (confirming the decision of February 18, 2004) on the basis that it is unreasonable, and I will refer the matter back to the respondent with the direction that the disclosures of the applicants be treated as voluntary and assessed in the Voluntary Disclosures Program on that basis.

[13] Par conséquent, j'annulerai la décision du 19 août 2004 (confirmant la décision du 18 février 2004) au motif qu'elle est déraisonnable, et je renverrai l'affaire au défendeur en lui donnant la directive suivante, à savoir que les divulgations des demandeurs doivent être considérées comme volontaires et qu'elles doivent être évaluées sur cette base dans le cadre du Programme des divulgations volontaires.