



Chaire en
fiscalité et en
finances publiques

L'OMBUDSMAN DES CONTRIBUABLES DU CANADA : UNE INSTITUTION À REPENSER EN PROFONDEUR

Document de travail 2016/14

ANDRÉ LAREAU

DÉCEMBRE 2016



UNIVERSITÉ DE
SHERBROOKE

REMERCIEMENTS

La *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques* de l'Université de Sherbrooke tient à remercier de son appui renouvelé le ministère des Finances du Québec et désire lui exprimer sa reconnaissance pour le financement dont elle bénéficie afin de poursuivre ses activités de recherche.

LA MISSION DE LA CHAIRE DE RECHERCHE EN FISCALITÉ ET EN FINANCES PUBLIQUES

La *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques* (CFFP) a été mise sur pied le 15 avril 2003. Au Québec, les lieux communs et officiels où praticiens, cadres de l'État et chercheurs peuvent échanger sur les nouveaux défis touchant la fiscalité et les finances publiques sont rares. De plus, la recherche dans ces domaines est généralement de nature unidisciplinaire et néglige parfois l'aspect multidisciplinaire des relations entre l'État et ses contribuables. La *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques* tire sa raison d'être de ces deux réalités. La mission principale de la Chaire est de stimuler la recherche et la formation interdisciplinaires par le regroupement de professeurs et de chercheurs intéressés par la politique économique de la fiscalité. Pour plus de détails sur la *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques*, vous pouvez consulter son site officiel à l'adresse suivante : <http://cftp.recherche.usherbrooke.ca/>.

André Lareau est professeur à la Faculté de droit de l'Université Laval.

L'auteur collabore aux travaux de la Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, qu'il remercie pour l'appui financier qui a rendu possible la réalisation de cette étude.

Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques
École de gestion, Université de Sherbrooke
2500, boul. de l'Université
Sherbrooke (Québec) J1K 2R1
Téléphone : (819) 821-8000, poste 67133
Courriel : cftp.eg@usherbrooke.ca

Table des matières

Mise en contexte	1
1. La naissance de l'ombudsman des contribuables	3
2. Les titulaires du poste	5
2.1 Le premier ombudsman	5
2.2 Le deuxième ombudsman	6
3. Le mandat de l'ombudsman.....	9
3.1 Portée du mandat.....	9
3.2 La Charte des droits du contribuable	12
3.3 Les rapports annuels	17
3.3.1 Rapport 2008-2009	18
3.3.2 Rapport 2009-2010	19
3.3.3 Rapport 2010-2011	20
3.3.4 Rapport 2011-2012	20
3.3.5 Rapport 2012-2013	21
3.3.6 Rapport 2013-2014	22
3.3.7 Rapport 2014-2015	22
3.4 Les rapports spéciaux	25
3.4.1 Le droit de savoir	25
3.4.2 Établir votre statut	26
3.4.3 Connaître les règles.....	27
3.4.4 Obtenir des crédits.....	29
3.4.5 Droits et délais	30
3.4.6 Viser juste	31
3.4.7 Donateurs, méfiez-vous	32
3.4.8 Bel et bien vivants.....	33
3.5 Document d'observation.....	34
3.6 Notes à l'intention du ministre	35
4. Ce qu'en disent les tribunaux.....	37
5. Motion M-43	40
6. Les instances étrangères	42
6.1 <i>Taxpayer Advocate Service</i> aux États-Unis.....	42
6.2 <i>Inspector General of Taxation</i> (IGT) en Australie	46
6.3 <i>Prodecon</i> au Mexique.....	50
7. Synthèse et recommandations.....	51
Conclusion.....	55

Mise en contexte

En 2007, dans la foulée de l'adoption des mesures¹ visant à accroître la responsabilisation, la transparence et la surveillance des activités gouvernementales à la suite du scandale des commandites dénoncé sous le régime libéral², le gouvernement conservateur alors nouvellement en fonction, dirigé par le Premier ministre Harper, a annoncé la création de deux nouvelles institutions au Canada qui semblaient prometteuses: la Charte des droits du contribuable et l'Ombudsman des contribuables.

L'idée d'offrir aux contribuables canadiens un mécanisme de protection des droits contre les décisions abusives rendues par les autorités fiscales n'était pas nouvelle, ayant été évoquée dans le passé à quelques reprises³, mais sans succès.

Selon les ministres qui en ont alors fait l'annonce en 2007, « ces initiatives visaient à accroître la responsabilité de l'Agence du revenu du Canada envers les Canadiens. »⁴ Dans le communiqué de presse, la ministre du Revenu indiquait que cette charte permettrait que les contribuables soient servis selon des normes de qualité élevées « à défaut de quoi ils pourront s'adresser à l'ombudsman des contribuables »⁵. On y précisait aussi que le Bureau de l'ombudsman devait être indépendant de l'Agence du revenu du Canada et que « les contribuables qui ne sont pas satisfaits d'une mesure ou d'une réponse de l'ARC pourront demander à l'ombudsman d'entreprendre un examen indépendant de leur dossier. »⁶

En somme, le message véhiculé était que l'ombudsman, ce personnage qui « aide à résoudre les plaintes le plus efficacement possible en poursuivant ce qui est juste »⁷ devenait le meilleur ami et collaborateur du contribuable insatisfait du traitement qui lui était réservé par l'Agence du revenu. Autrement dit, cette nouvelle institution devait constituer un jalon important permettant de rebâtir la confiance entre les contribuables et l'État. Près de dix années se sont maintenant écoulées depuis la nomination du premier ombudsman. Les contribuables sont-ils maintenant mieux équipés pour affronter cette « machine fiscale » tellement complexe? Le degré de confiance envers les autorités fiscales a-t-il gravi quelques échelons ?

¹ *Loi fédérale sur la responsabilité*, L.C. 2006, c.9.

² https://fr.wikipedia.org/wiki/Scandale_des_commandites

³ *Loi portant nomination d'un protecteur du contribuable et modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu afin de garantir certains droits aux contribuables*, Projet de loi C-336, voir : <http://www.parl.gc.ca/LEGISinfo/BillDetails.aspx?Language=F&Mode=1&billId=4772196>, puis déposé à nouveau sous le projet C-215, le 4 mars 1996, voir <http://publications.gc.ca/site/fra/59207/publication.html> et http://www.collectionscanada.gc.ca/eppp-archive/100/201/301/hansard-f/35-2/036_96-04-30/036PB1F.html.

⁴ Le nouveau gouvernement du Canada annonce la mise en place de la Charte des droits du contribuable et de l'ombudsman des contribuables, voir : <http://nouvelles.gc.ca/web/article-fr.do?nid=309429>

⁵ *Ibid.*

⁶ *Supra*, note 4.

⁷ Forum canadien des ombudsman, http://www.ombudsmanforum.ca/fr/?page_id=172

Alors que le mandat de l'ombudsman canadien se limite aux plaintes liées au service, nous découvrirons que d'autres juridictions⁸, tels les États-Unis et le Mexique, de même que l'Australie dans une moindre mesure, ont créé des mécanismes qui donnent ouverture à des interventions sur les questions de fond.

Ce texte vise à poser un regard critique sur la portée réelle du mandat confié à l'ombudsman des contribuables du Canada ainsi que sur l'ampleur de ses réalisations qui ont profité aux contribuables canadiens depuis maintenant une décennie. La concrétisation de cette institution est-elle conforme à l'image projetée par le communiqué émis lors de sa création en 2007? Les pouvoirs qui lui sont accordés permettent-ils de remplir correctement son mandat? Quelle est l'ampleur de ses interventions? Cette institution possède-t-elle l'indépendance nécessaire pour lui permettre de « traiter à distance » avec les autorités fiscales? Sa capacité budgétaire permet-elle la matérialisation des projets essentiels? Le Canada aurait-il intérêt à s'inspirer des modèles mis sur pied par d'autres juridictions? En somme, les objectifs de protection des contribuables ont-ils été atteints?

Afin de compléter cette recherche qui se veut avant tout constructive et qui vise à offrir des recommandations afin, peut-être, d'améliorer le panier de services offerts aux contribuables, nous avons rencontré, par ordre chronologique, madame Nina Olson (septembre 2015), National Taxpayer's advocate des États-Unis, madame Diana Bernal qui occupe le poste de Mexican Prodecon (février 2016) et madame Sherra Pofit, ombudsman des contribuables du Canada (juin 2016). Nous avons inséré dans ce texte quelques observations qu'elles ont livrées lors de ces rencontres.

⁸ Le Québec s'est aussi doté d'un système de résolution des plaintes permettant notamment d'agir sur le fonds des litiges. Josée Morin, « Un service méconnu à Revenu Québec », *Congrès 2015*, Association canadienne d'études fiscales, «... son mandat est de s'assurer que le contribuable ait pu faire toutes ses représentations, d'examiner de quelle façon le traitement du dossier s'est déroulé et de faire en sorte que le juste résultat soit atteint. » (à être publié)

1. La naissance de l'ombudsman des contribuables

En 2007, le Parti conservateur du Canada, nouvellement élu à la tête d'un gouvernement minoritaire, était à la recherche d'outils, populistes diront certains, favorisant l'imputabilité et la transparence en réaction au scandale des commandites⁹ qui avait entraîné la chute du gouvernement libéral précédent. En matière fiscale, la promesse électorale¹⁰ de ce parti politique devrait se traduire par une protection accrue des droits des contribuables et une amélioration des communications avec les autorités fiscales.

Puisque les États-Unis s'étaient déjà dotés depuis quelques années d'un mécanisme ambitieux de résolutions de plaintes, avec la création du *Taxpayer Advocate Service*¹¹, des rencontres¹² ont eu lieu avec la titulaire américaine de ce poste, madame Nina Olson, à la demande de l'Agence du revenu du Canada, afin de permettre aux autorités fiscales canadiennes de connaître les tenants et aboutissants de la structure américaine dont il sera question dans une prochaine section. Le modèle américain n'a finalement pas été retenu et, le 28 mai 2007, la ministre du Revenu national a annoncé la création de deux nouvelles structures pour « accroître la responsabilité de l'Agence du revenu du Canada (ARC) envers les Canadiens »¹³ : la Charte des droits des contribuables et le Bureau de l'ombudsman des contribuables.

« Nous voulons que tous les contribuables connaissent leurs droits et la façon de les exercer. En mettant en place une charte des droits du contribuable, nous nous assurons que les contribuables seront servis selon des normes de qualité élevées, à défaut de quoi ils pourront s'adresser à l'ombudsman des contribuables. »¹⁴

Le même jour, le concours visant à combler le poste d'ombudsman était ouvert¹⁵. Le texte de l'annonce précisait que l'objectif recherché était de « soutenir ses priorités (du gouvernement), soit renforcer les institutions démocratiques, accroître la transparence et la responsabilité, et assurer un traitement juste à tous les Canadiens. »¹⁶

Le communiqué précisait ceci¹⁷ :

« À titre de partie indépendante et neutre qui relève directement de la ministre du Revenu national, l'ombudsman des contribuables complète le processus existant de traitement des plaintes liées aux services et d'autres mécanismes de recours internes de l'ARC. L'ombudsman s'assure que les droits aux services décrits dans la Charte des droits du contribuable sont maintenus et respectés. »

⁹ https://fr.wikipedia.org/wiki/Scandale_des_commandites

¹⁰ <http://voices-voix.ca/fr/document/acces-linformation-les-promesses-du-parti-conservateur-en-2006>

¹¹ <https://www.irs.gov/advocate>

¹² http://plus.lapresse.ca/screens/6f2678bf-72e5-45c0-bff5-3f34607a7095%7C_0.html

¹³ Le nouveau gouvernement du Canada annonce la mise en place de la Charte des droits du contribuable et de l'ombudsman des contribuables, <http://nouvelles.gc.ca/web/article-fr.do?nid=309429>; C.P. Décret 2007-828 <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-fra.pdf>

¹⁴ <http://nouvelles.gc.ca/web/article-fr.do?nid=309429>

¹⁵ <http://www.gazette.gc.ca/rp-pr/p1/2014/2014-09-13/html/notice-avis-fra.php>

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ *Ibid.*

Dans la description du poste¹⁸, les compétences requises étaient énoncées en trois temps: celles applicables à la personne idéale, celles qui sont souhaitables et les autres qu'il serait préférable de retrouver chez le candidat ou la candidate qui serait retenu.

Selon les critères énoncés, la personne idéale détenait un diplôme universitaire dans un domaine d'études pertinent (sans plus de précisions) ou une combinaison d'études, de formation liée au poste et/ou d'expérience, de même qu'une expérience visant la gestion des ressources humaines et financières et la prise de décisions concernant les questions de nature délicate liées notamment à l'exécution d'enquêtes impartiales complètes et la médiation de plaintes.

Pour ce qui est des critères décrits comme « souhaitables », ils étaient de deux ordres : d'une part, on y mentionnait « une connaissance des principes, des pratiques et des techniques de la médiation et du règlement des différends » et, d'autre part, « une connaissance du régime fiscal canadien, des programmes, des politiques et des lois connexes administrés par l'ARC ».

Puisque l'ombudsman a pour mission de protéger les citoyens dans le domaine de la fiscalité à l'égard des droits énumérés, il est étonnant que si peu d'importance ait été accordée, dans l'octroi du poste, à la connaissance approfondie de la législation fiscale et des rouages de l'administration fiscale. Cette approche contraste avec les ombudsmans désignés en Australie, aux États-Unis et au Mexique qui sont tous des spécialistes de la fiscalité ayant une longue feuille de route dans ce domaine.

Alors que le déséquilibre qui existe entre le contribuable et les autorités fiscales ne peut être réglé que par un véritable rapport des forces en présence, l'approche choisie par le gouvernement canadien dans le processus de recrutement de l'ombudsman étonne. Peut-on réellement s'attendre à une intervention efficace et compétente de la part du titulaire de ce poste lorsque son expertise sur le fond est déficiente?

Finalement, l'affichage du poste précisait qu'il serait préférable, que le candidat retenu maîtrise le français et l'anglais¹⁹. Ici encore, cette lacune pose un sérieux problème de légitimité pour le titulaire du poste qui n'est pas en mesure de servir les contribuables dans une des deux langues officielles.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ *Ibid.*

2. Les titulaires du poste

En vertu du décret²⁰ prévoyant les modalités d'emploi et le mandat de l'ombudsman, la nomination est effectuée par le gouverneur en conseil pour un mandat renouvelable de trois ans dans le cadre d'un poste inamovible, sauf « révocation motivée de la part du gouverneur en conseil »²¹.

À ce jour, deux personnes ont occupé la fonction d'ombudsman des contribuables.

2.1 Le premier ombudsman

Le poste fut comblé pour la première fois le 21 février 2008 par la nomination de monsieur Paul Dubé dans le cadre d'un mandat renouvelable de trois ans²². Monsieur Dubé a pratiqué le droit au Nouveau-Brunswick et en Ontario et était alors avantageusement connu pour son implication en matière sociale²³, avec des compétences plus spécifiques en droit pénal de même que dans le domaine des relations de travail. La fiscalité ne faisait toutefois pas partie de son champ d'activités selon son curriculum vitae.

Voici comment monsieur Dubé percevait, lors de sa nomination, le mandat qui lui était confié²⁴ :

« Mon objectif est de m'assurer que les Canadiens continuent de compter sur un système d'administration des impôts et des prestations des plus équitable, efficace et transparent possible »...

Selon monsieur Dubé, le travail de l'ombudsman se résumait ainsi:

« En résumé, le travail d'un ombudsman consiste à régler les problèmes administratifs que les tribunaux et le pouvoir législatif ne peuvent régler de manière efficace. L'objectif n'est pas d'attaquer les organisations publiques ou leur personnel, mais bien de les aider à être à leur meilleur.²⁵ »

Ce premier ombudsman semblait avoir à cœur l'équité du système fiscal, sa transparence de même que son efficacité. Bien que ce nouveau poste fût davantage orienté vers l'assistance aux contribuables, monsieur Dubé a néanmoins insisté sur l'importance de l'aide qu'il devait apporter à l'Agence du revenu afin que les contribuables soient mieux servis.

« J'ai aussi à cœur d'aider l'Agence du revenu du Canada à accroître sa responsabilité et le service au public et de veiller à ce qu'elle traite les contribuables avec justesse et respect. »²⁶

²⁰ Art. 2, Décret C.P. 2007-828, <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-fra.pdf>

²¹ *Ibid.*

²² *Rapport annuel 2008-2009*, 2009, Ministère de Travaux publics et Services gouvernementaux Canada, p. 36. <http://www.marketwired.com/press-release/le-ministre-du-revenu-national-annonce-la-nomination-du-premier-ombudsman-des-contribuables-823894.htm>; <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-fra.html>.

²³ <http://www.thesuburban.com/article.php?id=1889&title=J.-Paul-Dubé:-The-Man-From-Dalhousie>

²⁴ <http://www.marketwired.com/press-release/le-ministre-du-revenu-national-annonce-la-nomination-du-premier-ombudsman-des-contribuables-823894.htm>.

²⁵ Ombudsman des contribuables, *Rapport annuel 2008-2009*, <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/nnl/rprt0809-fra.pdf>, p. 10

²⁶ *Ibid.*

Ce dernier objectif de monsieur Dubé était dans le droit fil du mandat de l'ombudsman tel qu'il apparaît au décret²⁷ établissant les conditions d'emploi de l'ombudsman en 2007 :

« L'ombudsman a pour mandat d'aider, de conseiller et de renseigner le ministre sur toute question relative aux services fournis à des contribuables par l'Agence du revenu du Canada (ARC). »

Nous reviendrons plus loin sur la portée du mandat de l'ombudsman.

Le mandat de ce premier ombudsman, initialement fixé pour une durée de trois ans, a été reconduit à compter du 18 février 2011, par l'adoption d'un décret²⁸ modifiant le décret initial de 2007, pour une période non renouvelable de cinq ans²⁹, « sauf révocation motivée de la part du gouverneur en conseil »

Monsieur Dubé avait alors déclaré³⁰ :

« Je me réjouis d'avoir l'occasion de bâtir sur nos réalisations et de présenter des résultats plus positifs aux contribuables », mentionne M. Dubé. « Notre Bureau continuera son travail, afin de garantir les droits à des services énoncés dans la Charte des droits du contribuable et d'aider l'ARC à fournir le niveau de service le plus élevé aux Canadiens. »

Avec près de deux ans à écouler au second mandat, monsieur Dubé a annoncé sa démission au mois de juin 2014³¹. Étrangement, deux mois plus tard, un décret³² daté du 7 août 2014 fixait les conditions d'emploi de monsieur Dubé à titre de « conseiller spécial du ministre du Revenu national, à titre d'ombudsman des contribuables, conformément à l'annexe ci-jointe. » Est-ce le document qui confirme la fin prématurée du contrat d'emploi ? Nous n'en savons rien et nous avons été incapables de retracer l'annexe à laquelle réfère ce décret.

2.2 Le deuxième ombudsman

Le 10 avril 2015, soit près de 10 mois après l'annonce de la démission de monsieur Dubé - signe qu'il n'y avait pas péril en la demeure - la ministre du Revenu national, madame Kerry-Lynne D. Findlay, a annoncé la nomination de madame Sherra Profit au poste d'ombudsman des

²⁷ <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-fra.pdf>

²⁸ Décret numéro C.P. : 2011-0033 <http://www.pco-bcp.gc.ca/oic-ddc.asp?lang=fra&txttodate=&txtprecis=&page=secretariats&txtoicid=&txtact=&txtbillno=&txtfromdate=2011-02-01&txtdepartment=&txtchapterno=&txtchapteryear=&viewattach=23739&rdocomingintoforce=&dosearch=search+/+list&pg=95>; le décret précise qu'il s'agit d'une nomination inamovible.

²⁹ <http://www.pco-bcp.gc.ca/oic-ddc.asp?lang=fra&txttodate=&txtprecis=&page=&txtoicid=&txtact=&txtbillno=&txtfromdate=07-01-2010&txtdepartment=&txtchapterno=&txtchapteryear=&viewattach=23686&rdocomingintoforce=&dosearch=search+/+list&pg=36>

³⁰ <http://www.marketwired.com/press-release/-1393266.htm>

³¹ <http://ottawacitizen.com/news/politics/its-tax-season-but-theres-still-no-ombudsman-for-taxpayers> ; Monsieur Dubé occupe depuis le 1^{er} avril 2016 le poste d'Ombudsman de l'Ontario, voir : <http://www.ombudsmanforum.ca/fr/?p=2681>

³² <http://www.pco-bcp.gc.ca/oic-ddc.asp?lang=fra&Page=secretariats&txtOICID=&txtFromDate=&txtToDate=&txtPrecis=Dubé&txtDepartment=&txtAct=&txtChapterNo=&txtChapterYear=&txtBillNo=&rdoComingIntoForce=&DoSearch=Recherche+%2F+Liste&viewattach=29725&blnDisplayFlg=1>

contribuables³³. Elle n'est entrée en fonction que le 6 juillet 2015, de sorte que le poste est demeuré sans titulaire actif pour une période de plus d'un an. Selon le décret qui cristallisait l'embauche³⁴, le mandat est à titre inamovible et d'une durée de cinq ans.

La rémunération de madame Profit se situe dans une fourchette variant entre 124 300 \$ et 146 200 \$³⁵.

Dans son annonce³⁶, la ministre a résumé ainsi le mandat de l'ombudsman :

« Son mandat est de faire respecter la Charte des droits du contribuable et de fournir un examen impartial des plaintes liées au service non réglées des contribuables. »

Dans le cadre de la présente recherche, nous avons sollicité une rencontre avec madame Profit au mois de septembre 2015. Quelques jours plus tard, nous avons reçu un premier appel téléphonique de son bureau nous indiquant que cette rencontre ne pourrait avoir lieu dans un avenir rapproché pour deux motifs : premièrement, le déclenchement de la campagne électorale fédérale de l'automne 2015 faisait en sorte que « les institutions fédérales tournaient alors au ralenti » et, deuxièmement, madame Profit avait pris connaissance de commentaires que nous avons formulés dans certains écrits³⁷ à propos du travail de l'ombudsman qui démontraient clairement, selon notre interlocutrice, notre méconnaissance du rôle de l'ombudsman. Cette rencontre a toutefois eu lieu le 28 juin 2016 au bureau de l'ombudsman à Ottawa. Nous reviendrons sur cette rencontre tout au long de cet article.

Madame Profit, détentrice d'un baccalauréat en droit de l'Université de la Saskatchewan, a pratiqué le droit à l'Île-du-Prince-Édouard depuis l'année 2000 et selon le site du Bureau de l'ombudsman, son expertise se situe « dans diverses disciplines juridiques, y compris le règlement extrajudiciaire des différends, le litige général, les biens immobiliers, les successions et les fiducies, le droit de la famille, le droit commercial et le droit des sociétés.³⁸ ». À l'instar de son prédécesseur, la fiscalité ne fait pas partie des compétences énumérées à son profil. Lors de la rencontre que nous avons eue avec madame Profit au mois de juin 2016, elle a confirmé que la fiscalité ne faisait pas partie de son champ d'activité lorsqu'elle était en pratique privée tout en ajoutant que, selon elle, cette lacune ne nuirait nullement à l'exercice de ses fonctions et ne l'empêcherait pas d'exercer son mandat correctement. Sur ce point, lorsque nous avons cherché à savoir combien de spécialistes en fiscalité faisaient partie de son équipe au Bureau de l'ombudsman, elle nous a bien candidement répondu qu'il n'y en avait aucun et que cela n'était pas nécessaire étant donné le mandat qui lui était confié. Elle a ajouté que des employés de l'Agence du revenu peuvent joindre

³³ <http://nouvelles.gc.ca/web/article-fr.do?nid=961609>; <http://www.appointments-nominations.gc.ca/prflOrg.asp?OrgID=NRO&lang=fra>

³⁴ Décret 2015-0366, daté du 26 mars 2015 : <http://www.pco-bcp.gc.ca/oic-ddc.asp?lang=fra&page=secretariats&dosearch=search+//list&pg=49&viewattach=30692&blndisplayflg=1>

³⁵ *Id.*, <http://www.appointments-nominations.gc.ca/prsnt.asp?menu=1&page=renum&lang=fra>

³⁶ <http://nouvelles.gc.ca/web/article-fr.do?nid=961609>

³⁷ André Lareau, « La complexité fiscale au Canada : quand l'inaction frise la dérision » Université de Sherbrooke, *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques*, Document de travail 2012/03, 5 septembre 2012, http://www.usherbrooke.ca/chaire-fiscalite/fileadmin/sites/chaire-fiscalite/documents/Cahiers-de-recherche/Lareau_complexite_fiscale_2012.pdf ; Stephanie Grammond, « Quand Revenu Québec dépasse les bornes », *La Presse*, 3 novembre 2013, <http://affaires.lapresse.ca/economie/quebec/201311/01/01-4706338-quand-revenu-quebec-depasse-les-bornes.php> .

³⁸ <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/mbdsmn-fra.html>

les rangs de son équipe et que leur expertise suffit amplement pour répondre aux besoins. Nous reviendrons plus loin sur cet aspect.

Dans le communiqué de presse annonçant sa nomination, madame Profit a énoncé ainsi sa vision du mandat qui lui était confié³⁹ :

« Je suis ravie d'avoir été nommée la nouvelle ombudsman des contribuables du Canada. Je prends au sérieux ma responsabilité auprès des Canadiens et je salue les efforts du bureau et de l'ARC visant à établir des bases solides de collaboration. J'ai hâte de travailler avec l'ARC pour veiller au respect des droits en matière de service. »

³⁹ <http://nouvelles.gc.ca/web/article-fr.do?nid=961609>

3. Le mandat de l'ombudsman

3.1 Portée du mandat

Les ambitions exprimées par la ministre du Revenu national lors de la création du poste d'ombudsman en 2007 laissaient entendre que le mandat de l'Ombudsman serait ambitieux et couvrirait un vaste territoire, englobant ainsi l'ensemble des insatisfactions exprimées par les contribuables⁴⁰:

« Le nouveau gouvernement du Canada crée un poste d'ombudsman des contribuables afin d'accroître la responsabilité de l'ARC, d'améliorer le service au public et de fournir aux contribuables l'assurance qu'ils seront traités avec équité et respect. Le bureau de l'ombudsman devrait être opérationnel à l'automne 2007 et sera indépendant de l'ARC. Les contribuables qui ne sont pas satisfaits d'une mesure ou d'une réponse de l'ARC pourront demander à l'ombudsman d'entreprendre un examen indépendant de leur dossier. » (Les soulignés sont de nous.)

Bien que cet énoncé laissaient entendre que le Bureau de l'ombudsman s'occuperait des doléances des contribuables insatisfaits d'une réponse obtenue de l'Agence - sans préciser s'il s'agissait d'une insatisfaction sur le fond ou sur la forme - la réalité démontre toutefois que les pouvoirs de l'ombudsman, nommé à titre de conseiller spécial⁴¹ du ministre du Revenu, sont infiniment moindres.

D'entrée de jeu, signalons qu'aucune loi fiscale canadienne n'encadre l'ombudsman ou ne précise les limites de sa juridiction de quelque façon que ce soit. Cette absence de balises législatives est, somme toute, très révélatrice du rôle effacé qui lui est réservé. À l'opposé, tel qu'il en sera question plus loin, les États-Unis ont enchâssé dans la loi de l'impôt américaine, le *Internal Revenue Code*⁴², les rôles et pouvoirs de la titulaire de la National Taxpayer's Advocate.

C'est dans le décret initial du 24 mai 2007 modifié par la suite en 2011, établissant les modalités d'emploi de ce « conseiller spécial du ministre du Revenu national, lequel doit porter le titre d'ombudsman des contribuables »⁴³, que se trouve l'entièreté des informations quant à l'ampleur de son mandat et de ses responsabilités.

Alors qu'il est clair que l'ombudsman agit à titre de conseiller du ministre, qu'en est-il de son mandat auprès des contribuables? Sa description de tâches est totalement muette à cet égard.

⁴⁰ <http://nouvelles.gc.ca/web/article-fr.do?nid=309429>

⁴¹ Alinéa 127.1(1)c) de la *Loi sur l'emploi dans la fonction publique*, L.C. 2003, ch. 22.

⁴² U.S Code, Title 26, sec. 7803(c)(2)D)i).

⁴³ C.P. 2007-828; <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-fra.pdf>

« L'ombudsman a pour mandat « d'aider, de conseiller et de renseigner le ministre sur toute question relative aux services fournis à des contribuables par l'Agence »⁴⁴.

Ainsi, les objectifs liés au mandat ne contiennent aucune référence aux contribuables et sont totalement silencieux quant à l'appui que l'ombudsman peut leur apporter. Ce n'est que dans les dispositions⁴⁵ de mise en œuvre du mandat qui identifient les moyens que l'ombudsman doit prendre ou les tâches qu'il doit accomplir dans son rôle de « conseiller spécial du ministre » que le décret fait finalement un lien avec le contribuable.

Est-ce que cette proximité de l'ombudsman avec la ministre permet vraiment d'atteindre le niveau d'indépendance souhaité afin de dénoncer les agissements ou les décisions de l'Agence du revenu? Est-ce que c'est la ministre du Revenu, plutôt que les contribuables, qui sera la bénéficiaire ultime des efforts déployés par l'ombudsman? La description de ce mandat est très révélatrice de l'esprit qui guide l'ombudsman dans ses fonctions et ses recommandations, comme nous le découvrirons à la lecture des rapports de l'ombudsman dont la moelle est généralement peu substantielle et qui contiennent bien souvent des conclusions teintées de camaraderie et de soumission à l'égard de la ministre du Revenu qui minent sérieusement leur crédibilité.

De plus, ce décret qui marque la naissance du poste d'ombudsman prescrit les fonctions accomplies par le titulaire du poste ainsi que les limites de son mandat.

- a) examiner et traiter toute demande d'examen d'une question relative aux services ou toute question découlant de l'application des articles 5 et 6, 9 à 11 et 13 à 15 de la Déclaration des droits des contribuables soumise par un contribuable ou son représentant;
- b) cerner et examiner tout problème nouveau et d'ordre systémique qui concerne les services et qui a une incidence négative sur les contribuables;
- c) faciliter pour les contribuables l'accès aux recours offerts par l'Agence pour obtenir réparation afin de régler toute question relative aux services;
- d) fournir aux contribuables des renseignements au sujet de son mandat.

Les deux fonctions identifiées aux alinéas c) et d) réfèrent à des actes d'exécution ou de pure administration de l'ombudsman qui présentent moins d'intérêt pour notre recherche. Ainsi, l'alinéa c) indique que l'ombudsman peut agir à titre de courroie de transmission auprès du service de plaintes de l'Agence face aux doléances du contribuable lorsque les services de l'Agence - quant à la forme et non sur le fond - n'ont pas été prodigués correctement. L'alinéa d) fait état d'une évidence : l'ombudsman doit informer les contribuables de la portée de son mandat.

Ce sont les deux premiers alinéas qui retiendront notre attention pour les fins de cette étude. L'alinéa a) vise les demandes d'examen logées par un contribuable sur une question relative aux services ou sur certaines dispositions bien spécifiques de la « Déclaration des droits des contribuables » alors que l'alinéa b) permet à l'ombudsman d'examiner un problème d'ordre systémique portant sur les services « et qui a une répercussion négative pour les contribuables ».

Avant d'aller plus loin, il nous semble important de clarifier la portée du premier alinéa compte tenu de la difficulté de compréhension qui s'en dégage. En effet, cet alinéa semble viser deux

⁴⁴ *Supra*, note 42, article 4.

⁴⁵ Par. 4(2) du décret *op.cit.*, note 42.

fonctions de l'ombudsman: la première, celle couvrant les demandes d'examen logées par un contribuable sur une question relative aux services de tous ordres de l'Agence du revenu et la deuxième, celle visant l'examen d'une demande portant sur certaines dispositions bien spécifiques de la Déclaration des droits des contribuables.

Or, malgré cette apparente dualité de fonctions, le site web⁴⁶ de l'ombudsman apporte une interprétation beaucoup plus restrictive et énonce que la juridiction de l'ombudsman est restreinte aux seuls services visés par les huit articles spécifiques de la charte énoncés à l'alinéa 4a) du décret:

« Comment s'acquitte l'ombudsman des contribuables de son mandat?

L'ombudsman des contribuables s'acquitte de son mandat en faisant respecter les droits des contribuables en matière de service et en effectuant des examens impartiaux et indépendants des plaintes non réglées des contribuables liées au service et au traitement qu'ils ont reçus de l'ARC.

Quels sont les droits de service du contribuable?

En tant que contribuable, vous avez huit droits de service établis dans la Charte des droits du contribuable qui gouverne votre relation avec l'ARC. Les huit droits sont ... »

Ajoutons toutefois que l'article 7 du décret originel de 2007 spécifie que l'ombudsman n'interviendra que lorsque tous les autres recours auront été épuisés. C'est ainsi que le contribuable, insatisfait d'un service de l'Agence du revenu, doit initialement saisir le commissaire aux plaintes de l'ARC par le dépôt du formulaire RC193⁴⁷.

« Veuillez lire ce qui suit avant de soumettre une plainte au Bureau de L'ombudsman des contribuables (BOC).

À titre de contribuable, vous avez huit droits en matière de service énoncés dans la Charte des droits du contribuable, qui vous donne droit à un traitement équitable et professionnel de la part de l'Agence du revenu du Canada (ARC).

Si vous estimez que vos droits liés au service n'ont pas été respectés par l'ARC, il y a trois étapes pour régler votre enjeu lié au service.

- Essayez de régler l'enjeu lié au service avec l'employé de l'ARC avec lequel vous traitez.
- Demandez de parler avec un superviseur.
- Soumettez une plainte officielle avec le programme de Plaintes liées au service de l'ARC en remplissant le Formulaire RC193, Plainte liée au service. Pour plus de renseignements, consultez Plaintes liées au service. »⁴⁸

Or, ce formulaire RC193 qui doit être acheminé à l'Agence du revenu et intitulé « Plainte liée au service » contient, dans la section 2 où le contribuable doit décrire sa plainte, l'information suivante :

⁴⁶ <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/mndt-fra.html>

⁴⁷ <http://www.cra-arc.gc.ca/F/pbg/tf/rc193/rc193-14f.pdf>

⁴⁸ <http://www.oto-boc.gc.ca/sbmtng/menu-fra.html>

« Pour en savoir plus sur vos droits liés au service, consultez le guide RC17, *Charte des droits du contribuable : Pour comprendre vos droits en tant que contribuable*, et lisez les droits 5 et 6, 9 à 11 et 13 à 15. »

Cette référence aux « droits du contribuable » crée une confusion inutile puisqu'elle infère que seules les plaintes touchant les droits spécifiés aux articles 5 et 6, 9 à 11 et 13 à 15 de la Charte peuvent être analysées par le commissaire de l'Agence. Si cette interprétation devait être retenue, ceci signifierait que la juridiction du Service des plaintes de l'Agence du revenu est identique à celle de l'ombudsman? Ainsi, si cette limitation devait aussi s'appliquer au commissaire de l'Agence alors que la Charte des contribuables offre 16 « droits » aux contribuables, quelle serait la valeur réelle de ces droits si aucune autorité n'a juridiction pour les reconnaître, même de façon non contraignante? Hélas, aucun texte législatif ne permet de faire la lumière sur cette question et aucun tribunal ne rendra d'ordonnance permettant de faire la lumière à ce sujet.

Puis, le décret⁴⁹ énumère une panoplie de situations où l'ombudsman n'est pas autorisé à agir. C'est ainsi que l'ombudsman sera notamment forclos d'examiner les questions liées aux interprétations administratives de l'Agence et aux décisions des tribunaux de même que celles portant sur l'administration ou l'application des lois sauf, dans ce dernier cas, lorsque la demande d'examen porte sur les services de l'Agence.

LIMITES DU MANDAT

5. (1) L'ombudsman ne peut examiner les questions soulevées plus d'un an avant la date de constitution du Bureau de l'ombudsman des contribuables, à moins que le ministre lui demande de le faire.

(2) L'ombudsman ne peut examiner :

- a) l'administration ou l'application de la législation fiscale à moins que l'examen ne porte sur toute question relative aux services;
- b) les autres textes législatifs ou les politiques du gouvernement du Canada ou les politiques de l'Agence à moins qu'ils ne portent sur une question relative aux services;
- c) les demandes d'examen découlant de l'application d'une disposition de la Déclaration des droits des contribuables qui n'est pas mentionnée à l'alinéa 4(2)a);
- d) la fourniture d'une interprétation administrative par l'Agence de toute disposition de la législation fiscale;
- e) les décisions judiciaires ou les actions en cours d'instance;
- f) les conseils juridiques fournis au gouvernement du Canada;
- g) les renseignements confidentiels du Conseil privé de la Reine pour le Canada.

Bien entendu, ces restrictions constituent la contrainte la plus importante puisqu'elle interdit toute ingérence de l'ombudsman dans les questions de fond, justement là où les points de discorde les plus importants se trouvent généralement. Sur cet aspect, tel que nous le verrons plus loin, l'ombudsman canadien est en porte-à-faux avec ses homologues américain, australien et mexicain qui possèdent des pouvoirs plus accentués qui permettent une protection beaucoup plus adéquate des droits des contribuables.

3.2 La Charte des droits du contribuable

Pour la ministre du Revenu alors en poste lors de la création de la charte en 2007, madame Carol Skelton, la naissance de la Charte des droits du contribuable constituait une avancée importante, en ce qu'elle constituait l'outil idéal permettant aux contribuables de connaître leurs droits et de

⁴⁹ art. 5. Décret 2007-828, <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-fra.pdf>

les faire respecter.

« En mettant en place une charte des droits du contribuable, nous nous assurons que les contribuables seront servis selon des normes de qualité élevées, à défaut de quoi ils pourront s'adresser à l'ombudsman des contribuables. »⁵⁰

Le ministre des Finances alors en poste, Jim Flaherty, avait de son côté mis l'accent sur la responsabilité de l'État et la nécessité de traiter les contribuables équitablement :

« Notre prochaine étape importante est la mise en place d'une charte des droits du contribuable et d'un ombudsman des contribuables, de façon à assurer à tous les contribuables que l'ARC les traitera équitablement. »⁵¹

Cette charte⁵² qui constitue un outil administratif - plutôt que législatif - n'a pas fait l'objet de débats parlementaires. Elle n'est intégrée à aucune législation et aucune loi, à caractère fiscal ou autre, n'en fait mention.

Elle contient maintenant 16 énoncés formulés en termes de « droits » des contribuables. L'usage de cette dénomination laisse perplexe : ces « droits » ne sont que théoriques puisque leur exercice ne peut nullement faire l'objet d'une exécution forcée devant les tribunaux.

1. Vous avez le droit de recevoir les montants qui vous reviennent et de payer seulement ce qui est exigé par la loi ;
2. Vous avez le droit de recevoir des services dans les deux langues officielles ;
3. Vous avez droit à la vie privée et à la confidentialité ;
4. Vous avez le droit d'obtenir un examen officiel et de déposer par la suite un appel ;
5. Vous avez le droit d'être traité de façon professionnelle, courtoise et équitable ;
6. Vous avez droit à des renseignements complets, exacts, clairs et opportuns ;
7. Vous avez le droit de ne pas payer tout montant d'impôt en litige avant d'avoir obtenu un examen impartial, sauf disposition contraire de la loi ;
8. Vous avez droit à une application uniforme de la loi ;
9. Vous avez le droit de déposer une plainte en matière de service et d'obtenir une explication de nos constatations ;
10. Vous avez le droit que nous tenions compte des coûts liés à l'observation dans le cadre de l'administration des lois fiscales ;
11. Vous êtes en droit de vous attendre à ce que nous rendions compte ;

⁵⁰ *Supra.*, note 40.

⁵¹ *Supra.*, note 40.

⁵² <http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tg/rc17/rc17-f.html>

12. Vous avez droit, en raison de circonstances extraordinaires, à un allègement des pénalités et des intérêts imposés en vertu des lois fiscales ;
13. Vous êtes en droit de vous attendre à ce que nous publiions nos normes de service et que nous en rendions compte chaque année ;
14. Vous êtes en droit de vous attendre à ce que nous vous mettions en garde contre des stratagèmes fiscaux douteux en temps opportun ;
15. Vous avez le droit d'être représenté par la personne de votre choix ;
16. Vous avez le droit de déposer une plainte en matière de service ou de demander un examen officiel sans crainte de représailles⁵³.

La concomitance dans la mise en place de la charte et du Bureau de l'ombudsman ne signifie pas pour autant que les deux entités vont de pair en tous points. Selon le décret de nomination de l'ombudsman⁵⁴, sa juridiction est restreinte à « toute question découlant de l'application des articles 5 et 6, 9 à 11 et 13 à 15 de la Déclaration des droits des contribuables soumise par un contribuable ou son représentant. »⁵⁵

L'autre moitié des droits accordés aux contribuables en vertu de la Charte, incluant le nouvel article 16⁵⁶ qui protège les contribuables contre les représailles, ne serait soumise, selon le document de l'Agence du revenu⁵⁷, à aucun mécanisme de surveillance et de contrôle, ni de la part de l'ombudsman ni de quelque autre façon. Quelle est alors la valeur réelle de ces droits pour les contribuables ?

Pourtant, lors de l'ajout en 2013 du seizième droit à la Charte, l'ombudsman s'est félicité pour cet ajout⁵⁸:

Des intervenants à l'échelle du pays ont informé M. Dubé qu'ils craignaient parfois de déposer une plainte à l'égard de l'ARC ou d'invoquer leurs droits en tant que contribuables et il a constaté qu'une mesure devait être prise. « Même si les contribuables ont des droits, ces derniers sont moins importants s'ils craignent de les invoquer. Mon bureau répond à cette crainte à l'aide de l'article 16 et renforce, à notre tour, notre existence à titre de bureau d'ombudsman indépendant et impartial qui peut apporter des modifications et assurer une amélioration à l'égard des contribuables, et c'est ce qu'il fait. »

Au-delà des difficultés que pose le caractère purement théorique de nombreux droits énumérés à la Charte, certaines questions méritent d'être soulevées.

⁵³ Ce droit a été ajouté le 26 juin 2013 à la suite de pression exercée par l'Ombudsman ; voir <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/pblctns/nwsltr/prspctv3-fra.pdf>

⁵⁴ *Supra*, note 43.

⁵⁵ Un échantillon composé d'une quarantaine d'enquêtes justement menées par l'Ombudsman est justement disponible sur le site de l'Ombudsman ; voir à ce sujet <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/pblctns/dgst/dgst-fra.pdf>

⁵⁶ <http://www.newswire.ca/fr/news-releases/lombudsman-des-contribuables-et-la-ministre-du-revenu-national-annoncent-lajout-dun-nouveau-droit-a-la-charte-des-droits-du-contribuable-512648011.html>

⁵⁷ <http://www.cra-arc.gc.ca/plaintes/>

⁵⁸ *Supra.*, note 56.

Premièrement, les pouvoirs de l'ombudsman énumérés au décret qui officialise sa nomination font référence à certains aspects de la « Déclaration des droits des contribuables⁵⁹ ». Or, cette « Déclaration » constitue le titre du projet de loi C-215 déposé en 1996 qui est mort au feuilleton et qui n'a pas eu de suite. Ainsi, les dispositions du décret devraient être corrigées puisqu'il s'agit, à n'en pas douter, d'une référence à la « Charte des droits du contribuable »⁶⁰.

Deuxièmement, selon nos recherches, la couverture des droits faisant l'objet de la juridiction de l'ombudsman, telle qu'elle est présentée dans le décret 2007-0828⁶¹ sur le site de l'ombudsman, ne constitue pas la première mouture de ce décret. En effet, sur un ancien site⁶² internet de l'ombudsman qui ne contient aucune identification formelle, nous retrouvons la version courante du décret portant toutefois le numéro 2007-828 (au lieu de 2007-0828 qui apparaît sur le site actuel de l'ombudsman), et, vers la fin du document, la mention suivante apparaît:

« Sur recommandation du premier ministre, Son Excellence la Gouverneure générale en conseil modifie l'alinéa 4(2)(a) de l'annexe du décret C.P. 2007-828 du 24 mai 2007 en remplaçant la mention « articles 5 à 11 et 13 à 15 » par la mention « articles 5 et 6, 9 à 11 et 13 à 15 ». (*Les soulignés sont de nous.*)

Ainsi, les articles 7 et 8 de la charte ont été retranchés de la juridiction de l'ombudsman. Nous n'avons toutefois pas été en mesure d'identifier ou de retracer la date de cette modification.

7. Vous avez le droit de ne pas payer tout montant d'impôt en litige avant d'avoir obtenu un examen impartial, sauf disposition contraire de la loi ;
8. Vous avez droit à une application uniforme de la loi.

Selon nous, lorsque le droit énuméré au point 7 est bafoué, c'est la capacité même du contribuable d'exercer ses droits qui est en péril; la fragilité économique du contribuable qui peut en découler devrait constituer une raison suffisante justifiant l'intervention de l'ombudsman. Il est vrai que, sauf exception, une cotisation en impôt ne nécessite pas un paiement immédiat tant et aussi longtemps que le contribuable se prévaut des procédures d'opposition ou d'appel. Toutefois, en matière de taxes, les sommes sont payables malgré la contestation que peut loger le contribuable. Ainsi, ce droit à l'examen impartial pourrait permettre au contribuable de bénéficier de toutes les protections offertes en droit administratif, notamment lorsqu'il s'agit d'être traité avec respect et dignité ou d'obtenir une rencontre avec le fonctionnaire afin de fournir des explications additionnelles.

Dans ses explications⁶³ portant sur ce droit, l'Agence réfère davantage à l'exactitude de la cotisation et l'Agence poursuit avec un exemple quant aux mesures qu'elle peut prendre lorsque le recouvrement d'une dette fiscale est compromis. Selon les explications fournies sur ce point, les mesures de recouvrement entamées par l'Agence devraient être suspendues sur présentation d'une preuve de l'inexactitude de la cotisation:

« Dans certaines circonstances énoncées dans la loi, par exemple lorsque le recouvrement d'un

⁵⁹ <http://publications.gc.ca/site/fra/59207/publication.html>

⁶⁰ <http://www.cra-arc.gc.ca/droits/>

⁶¹ <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-fra.html>

⁶² <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-fra.pdf>

⁶³ http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tg/rc17/rc17-f.html#_Toc359828207

montant est compromis, l'ARC a le pouvoir de prendre des mesures de recouvrement, même si une opposition ou un appel a été déposé.

Si vous pouvez fournir une preuve de l'inexactitude de votre cotisation, nous suspendrons les mesures de recouvrement visant la partie de l'impôt contesté jusqu'à ce qu'un examen ait été fait et que la question soit réglée. »

On s'en doute, la preuve de l'inexactitude de la cotisation représente un beau point de discorde! La preuve déposée est-elle suffisante? On demande ici à un fonctionnaire de prendre position et de mettre un terme à des mesures de recouvrement alors qu'un juge a possiblement émis une ordonnance *ex parte*⁶⁴ autorisant la mesure de recouvrement. Le fonctionnaire ne risque-t-il pas d'exiger une preuve trop rigoureuse? Que se passe-t-il lorsque le contribuable présente des preuves satisfaisantes de l'inexactitude de la cotisation et que le fonctionnaire refuse d'annuler les mesures de recouvrement? Le contribuable, dépouillé de ses avoirs, en tout ou en partie, devra attendre le jugement final du tribunal alors que l'intervention de l'ombudsman aurait pu permettre un dénouement plus expéditif.

Quant au huitième droit de la charte, son énoncé même pose problème. Que signifie une « application uniforme de la loi » ? Voici la position de l'Agence du revenu sur ce point⁶⁵:

« En vertu de ce droit, vous pouvez vous attendre à ce que nous appliquions la loi de façon uniforme, de sorte que chacun reçoive les montants qui lui reviennent et paie les montants exacts requis. Nous tiendrons compte de votre situation particulière dans la mesure où les lois que nous appliquons le permettent.

L'exactitude et l'uniformité sont essentielles à l'administration des lois fiscales. Nous prenons un certain nombre de mesures pour nous assurer que nous administrons ces lois de manière uniforme dans tout le pays. Ces mesures comprennent notamment :

- l'analyse systématique des erreurs les plus courantes commises par les contribuables et l'adoption de mesures pour les corriger;
- la formation de nos employés;
- la communication de directives techniques;
- l'examen de nos publications techniques pour en assurer l'exactitude.

Nous comptons sur vous pour nous signaler tout cas d'application non uniforme ou incorrecte de la loi. Si vous pensez que c'est le cas, n'hésitez pas à nous le dire.»

D'entrée de jeu, soulignons que la dernière phrase des explications de l'Agence nous laisse perplexe :

« Nous comptons sur vous pour nous signaler tout cas d'application non uniforme ou incorrecte de la loi. »

Dans son document, l'Agence indique qu'une « application uniforme de la loi » réfère notamment à des calculs exacts d'impôts payables. En fait, sur ce point, nous sommes tous en droit de nous attendre à ce que les calculs de l'Agence soient rigoureusement exacts. Or, si ce droit était demeuré sous la juridiction de l'ombudsman alors que le contribuable est confronté à une difficulté fiscale et qu'il désire faire intervenir l'ombudsman, c'est probablement qu'il aurait été en désaccord avec l'Agence quant aux calculs effectués ou à son interprétation de la loi. Une telle situation aurait

⁶⁴ Par. 225.2(2) LIR

⁶⁵ http://www.cra-arc.gc.ca/F/pub/tg/rc17/rc17-f.html#_Toc359828207

substantiellement amplifié le rôle de l'ombudsman dont le rôle aurait alors porté sur la substance même de la cotisation. De toute évidence, le ministre du Revenu ne désirait pas emprunter une telle avenue.

Ce droit réfère aussi au respect, par le fonctionnaire, d'une norme administrative ou jurisprudentielle, appliquée de façon uniforme dans des circonstances semblables. Il est évident que le respect de ce droit visant des résultats fiscaux semblables, lorsque nous sommes en présence de faits semblables, constituerait tout de même une avancée importante dans la poursuite des droits des contribuables. En revanche, cela exigerait que l'ombudsman, si ce droit lui avait été conféré, ait accès à l'ensemble des dossiers fiscaux des contribuables et qu'il puisse compter sur une expertise fiscale, ce qui nécessiterait un ajout considérable de ressources humaines et d'expertise en fiscalité. Sur ce point, soulignons que le Bureau de l'ombudsman n'a nullement accès aux dossiers des contribuables et que son capital humain est très limité, en nombre et en expertise. Lors de notre rencontre, madame Profit nous a indiqué que parmi les 29 personnes qui composent les effectifs du Bureau, incluant l'ombudsman, aucune d'elles ne détient de diplôme spécialisé en fiscalité. Pour madame Profit, le bagage de connaissances des employés, dont certains proviennent de l'Agence du revenu, et leur enthousiasme au travail, suffisent amplement. Elle a conclu sur ce point en précisant que son Bureau n'avait nullement besoin de fiscalistes.

Le retrait de ces deux droits représente un recul significatif pour les contribuables. Dans nos conversations avec la nouvelle ombudsman des contribuables, madame Profit, elle nous a indiqué que, sans en connaître tous les détails, elle était sous l'impression que ces droits avaient été insérés erronément, ce qui justifiait leur retrait. Lorsque nous lui avons demandé si ce retrait ne devrait pas faire l'objet d'une recherche plus poussée par son service afin ultimement de tenter de les récupérer et d'accroître la protection accordée aux contribuables, elle nous a répondu qu'elle préférerait investir du temps afin de régler des problèmes réels de contribuables. Sur ce point, bien qu'il soit surprenant que l'ombudsman ne cherche pas à étendre la couverture des droits offerts aux contribuables, cela s'explique possiblement par les carences de son Bureau en expertise fiscale. S'il était mieux pourvu à ce chapitre, il pourrait davantage mesurer l'importance rattachée à ces droits et serait plus apte à affronter les écueils qui se présenteront sur sa route lorsque viendra le temps de les récupérer. En clair, l'ombudsman ne réclame pas de pouvoirs supplémentaires puisque le Bureau ne pourrait livrer la marchandise compte tenu de l'absence de compétences suffisantes en fiscalité.

3.3 Les rapports annuels

Au-delà de certaines informations administratives qui se répètent annuellement, les rapports annuels de l'ombudsman contiennent peu de substance. On y fait état du budget annuel et des rapports spéciaux qui peuvent avoir été déposés au cours de l'année en plus d'illustrer quelques situations vécues par des contribuables ayant fait appel à l'ombudsman. L'inventaire des différentes interventions de l'ombudsman est colligé, de façon peu uniforme doit-on ajouter, en indiquant le nombre de dossiers traités au cours de l'année et en le spécifiant lorsque les dossiers ont fait l'objet d'une enquête.

Ce qui frappe le plus dans tous ces rapports est le faible nombre de dossiers qui ont fait l'objet d'une analyse exhaustive, soit une centaine par année ou juste un peu plus, de même que la timidité de l'approche adoptée face aux autorités fiscales. Nous reviendrons plus loin sur les recommandations énoncées par l'ombudsman et la réponse qu'en ont donnée les autorités fiscales.

3.3.1. Rapport 2008-2009

Après avoir déposé en février 2009 un rapport intérimaire⁶⁶ qui présente les grandes orientations du Bureau et résume certains dossiers traités en période d'ouverture, ce premier rapport annuel⁶⁷ indique que l'Ombudsman, avec un budget⁶⁸ de dépenses de 1,7 million de dollars, a reçu 4853 requêtes, plaintes et demandes de renseignements. Après avoir retranché les demandes de renseignements et les plaintes qui ne relevaient pas de la juridiction de l'ombudsman, 1038 dossiers ont été ouverts « afin de procéder à un examen plus détaillé. » De ce nombre, 422 dossiers ont été fermés sans examen⁶⁹, 84 dossiers ont été reportés au prochain exercice financier alors que 532 plaintes ont donné lieu à une enquête, ce nombre étant ventilé ainsi :

« 160 demandes de renseignements et 91 demandes d'aide auprès de l'ARC, 281 examens ont eu comme résultat de maintenir la mesure initiale de l'ARC sans qu'une consultation en vue d'obtenir les commentaires de l'ARC ne soit nécessaire »

Le rapport nous apprend que l'intervention de l'ombudsman n'a eu aucune incidence pour 281 dossiers sans même que l'Agence ait été consultée, que 160 examens n'étaient, en somme, que des réponses à des demandes de renseignements tant et si bien que seules « 91 demandes d'aide auprès de l'ARC » ont été logées.

Ce rapport soulève certaines interrogations. D'une part, l'utilisation de la formule « demandes d'aide auprès de l'ARC » est, encore une fois, très révélatrice de la position de repli adoptée par l'ombudsman face à l'Agence. Si les enquêtes font partie de la mission de l'ombudsman, ce dernier n'a pas à demander « l'aide » de l'Agence. Il doit plutôt constater une irrégularité ou la survenance d'un manquement et en informer l'Agence afin que des mesures correctrices soient apportées.

En somme, on ne compte que 91 dossiers d'enquête de l'ombudsman au cours de l'année 2008-2009 sur près de 5 000 demandes. Au-delà des trois contribuables qui ont bénéficié de l'appui de l'ombudsman et dont l'histoire est résumée dans le rapport, combien d'autres contribuables ont connu une amélioration de leur sort? Le rapport est bien peu loquace à ce propos si ce n'est la mention suivante :

« Notre intervention dans plusieurs cas a mené à diverses mesures correctives de la part de l'ARC, notamment des excuses aux contribuables, la libération de comptes bancaires saisis, le paiement des prestations ou l'envoi de remboursements ainsi que des modifications aux politiques et procédures de l'ARC. »⁷⁰

⁶⁶ *Rapport intérimaire 2008-2009*, <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/nnl/ntrm0809-fra.pdf>

⁶⁷ *Rapport annuel 2008-2009*, <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/nnl/rprt0809-fra.html>

⁶⁸ *Op. cit.*, Annexe A. Bien que le Rapport annuel de l'Agence du revenu du Canada au Parlement 2008-2009 ne mentionne pas le budget du Bureau de l'Ombudsman pour cette année, voir <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2008-2009/prfrmnc-f/rc4425-09-fra.pdf>, celui de l'année suivante indique que les dépenses réelles de l'année 2008-2009 se sont élevées à 1 945 000 \$ et que le budget autorisé était de 2 167 000 \$, voir <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2009-2010/prfrmnc-f/rc4425-10-fra.pdf>, p. 168 et 216.

⁶⁹ Préc., note 67, p. 20. Les motifs de fermeture des dossiers, tel qu'invocés dans le rapport, sont les suivants : « renvois aux Plaintes liées au service de l'ARC en vue du premier niveau de recours à l'égard d'une plainte, dossier fermé en raison du comportement abusif du contribuable envers le personnel, renvois aux processus des Appels ou de la Cour de l'impôt parce que la plainte ne relevait pas de notre mandat, retrait de la plainte suite à l'explication des droits du contribuable ou du processus de plainte, etc. »

⁷⁰ Préc., note 67, p. 20.

Le rapport annonce aussi la mise sur pied prochaine d'un comité consultatif formé d'une douzaine de bénévoles nommés pour un mandat de deux ans provenant de partout au Canada, ayant pour mission de l'épauler dans son travail.

« L'un des moyens les plus efficaces de connaître les tendances en ce qui a trait à la relation entre les contribuables et l'ARC est de consulter les personnes qui ont une connaissance directe de cette relation. C'est à cette fin que nous mettrons sur pied le Comité consultatif de l'ombudsman. »⁷¹

3.3.2 Rapport 2009-2010⁷²

Au terme de la deuxième année d'opération, le Bureau a bénéficié d'un budget annuel augmenté à 2,774 millions de dollars⁷³ tandis que les dépenses n'ont pas excédé 2,396 millions⁷⁴ de dollars. Le Bureau a reçu 5330 demandes de renseignements téléphoniques. Le rapport prend bien soin de préciser que de ce nombre :

« de nombreux contribuables communiquent avec nous parce qu'ils ne parviennent pas à joindre la section adéquate de l'ARC ou qu'ils ont de la difficulté à comprendre ce que l'ARC leur demande. Dans de tels cas, nous demandons à l'ARC d'indiquer le bureau adéquat et de communiquer avec le contribuable. »⁷⁵

Le rapport nous apprend que parmi les 1218 dossiers qui ont fait l'objet d'un examen, 326 d'entre eux excédaient sa juridiction, 722 ont été acheminés à d'autres programmes de redressement alors que 81 plaintes étaient sans fondement. Ainsi, on ne compte que 89 plaintes fondées dont 83 ont été résolues par l'ARC avant l'émission d'une recommandation officielle alors que six d'entre elles ont fait l'objet d'une recommandation officielle à l'endroit de l'ARC.

Dans ce rapport, on retrouve aussi un échantillonnage des endroits au Canada où l'ombudsman a présenté des conférences afin d'informer les contribuables de sa mission. Cette année fut, selon nos recherches, la seule où un regroupement spécialisé de fiscalistes du Québec a reçu la visite de l'ombudsman depuis la naissance du Bureau.

Finalement, ce rapport contient bien peu de nouveautés si ce n'est qu'il présente le comité consultatif dont l'ombudsman avait annoncé la création imminente dans son rapport de l'année précédente. Ce comité est composé de cinq bénévoles - tous de l'extérieur du Québec - nommés pour un mandat de deux ans.

Somme toute, un rapport annuel avec bien peu de substance!

⁷¹ Préc., note 67, p. 30.

⁷² <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/nnl/rprt0910-fra.pdf>

⁷³ Il est encore une fois étonnant de constater que le rapport annuel de l'Agence du revenu du Canada indique que le budget autorisé du Bureau de l'ombudsman pour cette année était de 3 130 000 \$ alors que les dépenses prévues totalisaient 3 328 000 \$ tandis que les dépenses réelles se sont élevées à 2 741 000 \$. Ces chiffres ne concordent pas avec ceux indiqués au rapport de l'ombudsman. Voir *Rapport annuel au Parlement*, <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2009-2010/prfrmnc-f/rc4425-10-fra.pdf>, p. 216.

⁷⁴ Les dépenses inscrites au Rapport annuel de l'ombudsman pour l'année 2008-2009 avaient été de 1,7 millions de dollars de sorte qu'on peut comprendre que l'enveloppe budgétaire disponible pour l'année 2009-2010 a été substantiellement haussée par rapport à l'année précédente. Si on se fie aux chiffres du rapport de l'Agence du revenu présenté au Parlement, voir *supra.*, note 66, cette augmentation est encore plus imposante.

⁷⁵ Préc., note 72, p.9.

3.3.3 Rapport 2010-2011

Selon ce rapport⁷⁶, alors que le budget de fonctionnement indiqué au rapport⁷⁷ était de 2,794 millions de dollars, soit 20 000 \$ de plus que l'année précédente, les dépenses ont été limitées à 1,986 millions de dollars. Cet excédent budgétaire de près de 800 000 \$, pour une deuxième année consécutive faut-il le préciser, est-il un indicateur d'un réel plafonnement dans les besoins du Bureau? Nous croyons que l'embauche de personnel additionnel ou possédant une expertise plus poussée aurait permis de mieux servir les contribuables puisqu'un nombre accru de situations qui méritent de faire l'objet de recherches fiscales auraient pu être identifiées alors que la qualité de ces recherches aurait été améliorée, tout cela au bénéfice des contribuables.

L'ombudsman a reçu 5 449 demandes de renseignements téléphoniques. Toutefois, parmi les 1305 dossiers ouverts, 334 ne tombaient pas sous la juridiction de l'ombudsman, 625 ont été résolus sans qu'une enquête soit requise alors que 239 dossiers ont fait l'objet d'une enquête. À la fin de l'année, 107 dossiers n'avaient pas été complétés. Contrairement aux rapports précédents, celui-ci ne donne pas de détails quant à l'issue des dossiers ayant fait l'objet de l'enquête.

Le rapport nous apprend que le Bureau de l'ombudsman a distribué « plus de 35 000 guides d'information et plus de 6 000 affiches aux bénévoles et aux organisateurs des comptoirs d'information fiscale partout au Canada ».

Finalement, le rapport nous informe que « sur avis du comité consultatif », l'ombudsman a participé à 10 conférences spécialisées en Ontario regroupant des fiscalistes et des comptables. Sa présence au Québec a été limitée à une visite, soit à la conférence de H&R Block!

3.3.4 Rapport 2011-2012

Selon ce rapport⁷⁸, avec un budget de dépenses annuelles légèrement augmenté à 2,061 millions de dollars⁷⁹, l'ombudsman pour la première fois n'indique plus le nombre total de demandes d'informations reçues. Toutefois, on apprend que parmi les 977 dossiers ouverts, incluant les dossiers non terminés de l'année précédente, 250 ont été fermés (sans préciser les motifs), 427 n'étaient pas liés au mandat de l'ombudsman alors que 163 dossiers ont fait l'objet d'une résolution rapide⁸⁰. Bien qu'aucun chiffre n'apparaisse quant aux dossiers ayant donné lieu à des recherches plus approfondies, le tableau récapitulatif indique que 840 enquêtes ont été terminées

⁷⁶ <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/nnl/rprt1011-fra.html>

⁷⁷ Encore une fois, cette donnée contraste avec le rapport annuel de l'Agence du revenu du Canada qui indique que le budget autorisé du Bureau de l'ombudsman pour cette année était de 3 595 000 \$ alors que les dépenses réelles se sont élevées, toujours selon ce rapport, à 2 730 000 \$. Ces chiffres ne concordent pas avec ceux indiqués au rapport de l'ombudsman 2010-2011, voir : *Rapport annuel au Parlement*, <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2010-2011/prfrmnc-f/rc4425-11-fra.pdf>, Agence du revenu du Canada, p. 14.

⁷⁸ <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/nnl/rprt1112-fra.html>

⁷⁹ Encore une fois, cette donnée contraste avec le rapport annuel de l'Agence du revenu du Canada qui indique un budget autorisé pour cette année était de 3 557 000 \$, des dépenses prévues de l'ordre de 3 255 000 \$ alors que les dépenses réelles se sont élevées, toujours selon ce rapport, à 2 731 000 \$. voir *Rapport annuel au Parlement*, <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2011-2012/images/ar-2011-2012-fra.pdf>, Agence du revenu du Canada, p.153. Ces chiffres ne concordent pas avec ceux indiqués au rapport de l'ombudsman 2011-2012.

⁸⁰ Dans le rapport de l'année 2012-13, on réfère au rapport 2011-12 et l'expression résolution rapide visant les 163 dossiers a été remplacée par « enquête terminée ». Quant à savoir ce que cette résolution rapide signifie, le rapport est muet.

même si, en réalité, ce nombre d'« enquêtes » correspond tout simplement à l'addition des trois dernières données - dossiers fermés, dossiers non liés au mandat et les dossiers ayant fait l'objet d'une résolution rapide. Aussi, 137 dossiers ont été reportés à l'année suivante.

Ces données laissent perplexe encore une fois : comment justifier qu'un dossier non lié au mandat, pour ne nommer que cette catégorie, soit inscrit dans les statistiques portant sur les dossiers ayant fait l'objet d'une enquête?

Au cours de cette année, le Bureau de l'ombudsman a encore participé à neuf activités de sensibilisation, dont six étaient en Ontario et aucune au Québec.

3.3.5 Rapport 2012-2013

Selon ce rapport⁸¹, le budget annuel était de 2,039⁸² millions de dollars, soit 22 000 \$ de moins que celui de l'année précédente. Tout comme le rapport de l'année précédente, on ne mentionne plus le nombre total de demandes de renseignements reçues. Toutefois, on apprend que parmi les 1141 dossiers traités, incluant les dossiers non terminés de l'année précédente, 358 ne relevaient pas du mandat de l'ombudsman, 525 ont fait l'objet d'un « règlement rapide » alors que 191 enquêtes ont été terminées au cours de cette année.

Pour la première fois, le rapport précise le nombre d'enquêtes effectuées pour chacun des droits protégés par la Charte des droits des contribuables et tombant sous la juridiction de l'ombudsman, étant entendu qu'une même plainte cible généralement des entorses à plusieurs droits. Ainsi, parmi toutes les plaintes reçues par l'ombudsman ayant fait l'objet d'enquêtes, on retrouve 411 occurrences de droits visés par la Charte. Le rapport précise toutefois que seules 140 de ces enquêtes étaient « avec mérite ». Qu'en est-il des 234 enquêtes « sans mérite » et des 37 enquêtes abandonnées? Pourquoi ont-elles été abandonnées? Que signifie une enquête « sans mérite »? Quelle distinction doit-on faire entre une enquête « sans mérite » et une enquête « abandonnée »? Le rapport ne le précise pas.

Le nombre de plaintes n'ayant pas fait l'objet d'enquête est-il révélateur d'une méconnaissance par les contribuables du rôle et de la juridiction de l'ombudsman ou n'est-il pas simplement le reflet du caractère trop restreint de son mandat? Nous ne pouvons répondre précisément à cette question sauf que ces pistes sont toutes deux inquiétantes puisqu'elles sont le signal d'une difficulté réelle qui doit être résolue afin de permettre aux contribuables d'obtenir des services plus adéquats.

Du côté du rayonnement extérieur, le Bureau de l'ombudsman a participé au cours de cette année à sept activités de sensibilisation, dont six étaient en Ontario et une à New York. Il indique qu'il a eu des consultations avec le *United States Taxpayer Advocate* des États-Unis et le *Inspector-General of Taxation* de l'Australie. Nous reviendrons plus loin sur le rôle important joué par ces deux institutions étrangères mais nous déplorons que le Canada n'ait pas emboîté le pas et suivi ces modèles qui offrent une gamme de services tellement plus étendue au bénéfice de leurs citoyens!

⁸¹ <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/nnl/rprt1213-fra.html>

⁸² Une fois de plus, cette donnée contraste avec le rapport annuel de l'Agence du revenu du Canada qui indique un budget de dépenses prévu de 3 773 000 \$ alors que les dépenses auraient atteint 2 695 000 \$; voir *Rapport annuel au Parlement*, <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2012-2013/images/ar-2012-13-fra.pdf>. Ces chiffres ne concordent pas avec ceux indiqués au rapport de l'ombudsman 2012-2013,

3.3.6 Rapport 2013-2014

Dans ce rapport⁸³, le Bureau de l'ombudsman, doté d'un budget annuel de 1, 917 million de dollars⁸⁴, soit 122 000 \$ de moins que celui de l'année précédente, ne précise pas, à l'instar des deux années précédentes, le nombre total de demandes de renseignements qui ont été reçues. Toutefois, on apprend que parmi les 2 735 dossiers traités, incluant les dossiers non terminés de l'année précédente, 1 296 ne relevaient pas du mandat de l'ombudsman alors que 1 180 ont fait l'objet d'un « règlement rapide ». Au total, 175 enquêtes ont été complétées au cours de cette année.

Encore une fois, comment expliquer que seules 175 enquêtes aient été complétées sur les 2735 dossiers traités au cours de cette année?

Ce rapport identifie aussi, parmi les plaintes ayant donné lieu à des enquêtes complétées, 300 occurrences où les droits visés par la Charte auraient été bafoués, étant entendu encore une fois qu'une même plainte englobait en moyenne 1,7 droit au cours de cette année. Le rapport indique que seuls 33 % des plaintes logées, parmi les enquêtes complétées, étaient fondées. Parmi elles, seules 96 étaient « avec mérite », 111 étaient « sans mérite » alors que 78 plaintes étaient « sans fondement » tandis que 15 ont été « abandonnées ».

Étonnamment, les données qui apparaissent à ce chapitre dans le format PDF du rapport sont différentes de celles qui se trouvent au rapport en format HTML. Lequel est le plus conforme à la réalité? Comment expliquer ces écarts?

Au cours de cette année, sur la vingtaine d'activités auxquelles l'ombudsman a participé, une seule était en territoire québécois.

3.3.7 Rapport 2014-2015

Ce rapport⁸⁵ est le premier en date qui porte la signature de la nouvelle ombudsman, madame Profit. Il couvre les activités et opérations du 1^{er} avril 2014 au 31 mars 2015 alors que le poste d'ombudsman n'était pourvu d'aucun titulaire pour la majeure portion de l'année. En effet, c'est en juin 2014 que le premier ombudsman, monsieur Dubé, annonçait sa démission alors que madame Profit a débuté ses fonctions un an plus tard, soit le 6 juillet 2015, bien qu'elle ait été désignée à ce poste le 10 avril 2015. Ce rapport couvre donc une période de flottement sans qu'il n'y ait eu de capitaine à bord du navire. Lorsque nous avons interrogé madame Profit au sujet des données contenues dans ce rapport, elle a préféré s'abstenir de répondre puisqu'il couvre une période antérieure à son entrée en fonction, malgré sa signature au bas du rapport.

Pour cette année, le rapport indique que le budget annuel du Bureau de l'ombudsman a bénéficié d'une augmentation de plus de 100 000 \$ pour être fixé à 2 024 000 \$⁸⁶. Renouant avec la tradition

⁸³ <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/nnl/rprt1213-fra.html>

⁸⁴ Une fois de plus, cette donnée contraste avec le rapport annuel de l'Agence du revenu du Canada qui indique un budget de dépenses prévu de 3 673 000 \$ alors que les dépenses se seraient élevées à 2 676 000 \$. Ces chiffres ne concordent pas avec ceux indiqués au rapport de l'ombudsman 2013-2014, voir *Rapport annuel au Parlement*, <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnl/2013-2014/ar-2013-14-fra.pdf>, p. 111.

⁸⁵ <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/nnl/rprt1415-fra.pdf>

⁸⁶ À l'instar des années antérieures, cette donnée contraste avec le rapport annuel de l'Agence du revenu du Canada qui indique un budget de dépenses prévu de 3 167 366 \$ avec un plafond autorisé de 3 289 642 \$ (une nette diminution avec les années antérieures) tandis que les dépenses réelles se seraient élevées à 2 614 097 \$. Ces chiffres ne

des premières années, le rapport énonce qu'il y a eu 4743 « interactions (*sic*) téléphoniques avec les contribuables »⁸⁷. On apprend que parmi les 1434 dossiers ouverts, incluant les dossiers non terminés de l'année précédente, seuls 152 ont donné lieu à des enquêtes qui se sont terminées au cours de l'année, 184 ne relevaient pas du mandat de l'ombudsman et 1 019 dossiers ont fait l'objet d'une « résolution rapide ».

Le rapport identifie encore le nombre de droits visés par les plaintes - par exemple, on apprend que dans 143 des 152 enquêtes achevées, les contribuables avaient indiqué que le nombre de droits bafoués variait entre un et trois. D'ailleurs, le rapport invite les contribuables qui logent des plaintes à identifier les droits de service qui n'ont pas été respectés.

« Lorsque les contribuables logent une plainte liée au service, nous les invitons à identifier les droits de service du contribuable qui, selon eux, n'ont pas été respectés pendant leurs interactions avec l'ARC. »⁸⁸

Étonnamment, nous avons parcouru le formulaire, autant la version électronique que traditionnelle, et nous n'avons pas été en mesure de trouver l'endroit où le contribuable devrait inscrire cette information.

Le rapport rompt toutefois avec la tradition et n'indique plus la conclusion de l'ombudsman à l'égard de chacune des doléances formulées par les contribuables. On peut comprendre la réticence de l'ombudsman à inscrire cette donnée - néanmoins révélatrice d'un certain dysfonctionnement - puisque les enquêtes antérieures ont donné raison aux contribuables quant à la violation de leurs droits dans seulement 33 % des cas. Est-ce que ce sont les contribuables qui saisissent mal la portée du mandat de l'ombudsman? Est-ce que les formulaires sont trop imprécis?

Au-delà des trois pages du rapport qui relatent certaines situations factuelles où l'ombudsman est intervenu afin de prêter assistance aux contribuables, ce document nous apprend que les formulaires de plainte en ligne ont été davantage utilisés par les usagers. L'introduction au formulaire⁸⁹ débute par un préambule de quatre paragraphes qui explique, dans un vocabulaire relativement hermétique, les mesures prises par le Bureau afin d'assurer la sécurité des informations fournies par les plaignants. Le premier paragraphe se lit ainsi:

« Le formulaire de plainte électronique est entreposé dans une application fonctionnant au moyen d'un certificat de couche de sockets sécurisée (SSL) ayant une capacité de cryptage de 2 048 bits. »

Quel est donc l'intérêt d'une telle mention qui alourdit indûment le texte alors que, rappelons-nous, les personnes qui rempliront ce formulaire sont à la recherche de solutions face à une énigme fiscale suffisamment complexe sans avoir besoin d'en rajouter avec des notions d'informatique avancées.

Qui plus est, la qualité linguistique de la version française du formulaire⁹⁰ électronique est, encore

concordent pas avec ceux indiqués au rapport de l'ombudsman 2014-2015, voir *Rapport annuel au Parlement, 2014-2015*, <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2014-2015/ar-2014-15-fra.pdf>, p. 23.

⁸⁷ Selon le rapport, « ces appels ont inclus des contacts initiaux avec notre bureau, des demandes de renseignements au sujet de notre bureau, des suivis concernant des plaintes liées au service en cours et des facilitations de l'accès à l'ARC ou à d'autres ministères et organismes gouvernementaux pour obtenir de l'aide. » *Supra*, note 78, p. 10.

⁸⁸ *Supra*, note 85, p. 10.

⁸⁹ <http://www.oto-boc.gc.ca/sbmtng/prvcyntc-fra.html>

⁹⁰ On doit se rendre à l'étape 4 du *Formulaire de plainte électronique*, <https://apps.oto->

une fois, gênante! En voici une illustration à l'étape 4 de ce formulaire⁹¹ :

« Au cours de l'examen de votre plainte, le Bureau de l'ombudsman des contribuables (BOC) peut devoir partager ce formulaire de plainte et tous les documents justificatifs fournissez par vous avec l'Agence du revenu du Canada (ARC). »

Dans un autre ordre d'idées, ce rapport ne fait pas mention de rencontres avec le Comité consultatif, probablement compte tenu de la vacance au poste d'ombudsman. Sur ce point, lors de notre rencontre avec la nouvelle titulaire, madame Profit nous a indiqué qu'à la suite de son entrée en fonction, elle avait procédé à la formation d'un nouveau comité composé de sept membres, dont un était déjà en poste avec le comité précédent et qu'un autre vient du Québec. Alors que les membres du comité antérieur avaient notamment pour fonction d'appuyer l'ombudsman dans le domaine de la fiscalité, la nouvelle ombudsman a plutôt choisi ses membres selon un éventail d'expertises qui se situent généralement totalement hors du domaine juridique sans chercher à combler les carences de son bureau en fiscalité.

Le rapport 2014-2015 contient certaines informations qui n'ont vraiment que peu d'utilité pour le lecteur - par exemple que le déménagement du bureau a entraîné la fermeture des lieux pour une demi-journée, vendredi le 28 novembre 2014, mais que toutes les « lignes de communication » étaient rouvertes le lundi matin suivant. Le rapport contient finalement des informations superfétatoires sur les modifications apportées au secteur des ressources humaines du bureau de l'ombudsman et quant à l'embauche d'un étudiant dans le cadre du programme de financement « travail-études »⁹²:

La minceur de ces informations est-elle le reflet du manque de substance quant aux mandats confiés au Bureau de l'ombudsman?

Finalement, malgré l'absence de capitaine à bord au cours de cette année, le rapport nous apprend que le Bureau a été très actif dans le secteur des communications⁹³.

Nous avons fait de grandes avancées dans l'achèvement de l'examen de plusieurs processus, y compris l'élaboration d'une proposition de plan de communication biennal. Le plan a mis l'accent sur les activités à court terme du bureau, et identifié plusieurs initiatives à long terme à élaborer et mettre en œuvre. Nous avons utilisé de manière efficace les produits de communication à notre disposition au cours de cette période de transition, et nous continuerons d'étudier d'autres possibilités de promotion des services de l'ombudsman des contribuables et du BOC.

Traitant de communications, soulignons encore une fois que la version française du rapport fait cruellement défaut en ce qu'elle constitue une simple traduction du texte rédigé en langue anglaise de sorte que la fluidité du texte en souffre énormément. Espérons que le plan de communication biennal dont fait état le rapport contiendra des propositions permettant de pallier cette difficulté récurrente.

boc.gc.ca/eapps/cjto/prot/identification?request_locale=fr_CA

⁹¹ Nous avons reproduit intégralement le texte du formulaire sans faire mention des corrections qui devraient y être apportées. Bien que ces manquements aient été soumis à l'Ombudsman lors de la rencontre du 28 juin 2016, aucune correction n'avait été apportée lors de la finalisation de cete texte à la fin du mois d'août 2016.

⁹² *Supra*, note 85, p. 8.

⁹³ *Supra*, note 85, p. 16.

3.4 Les rapports spéciaux

Conformément à son mandat, l'ombudsman doit « cerner et examiner tout problème nouveau et d'ordre systémique qui concerne les services et qui a une incidence négative sur les contribuables. »⁹⁴ Le premier titulaire du poste a produit sept rapports spéciaux en plus d'un document d'observation portant sur les crédits fiscaux à la recherche et au développement ainsi que trois bulletins « perspectives » qui offrent quelques informations quant aux réalisations du Bureau de l'ombudsman. La nouvelle ombudsman, madame Profit, n'a pas encore produit de rapports spéciaux; elle a toutefois préparé sept courtes notes à l'intention du ministre.

3.4.1 Le droit de savoir

Le premier rapport spécial publié par le bureau de l'ombudsman au mois d'août 2010 est intitulé « Le droit de savoir »⁹⁵. Il traite de l'importance que l'Agence du revenu motive la décision qu'elle rend à la suite d'une opposition logée par les contribuables et prend appui sur les articles 6 et 11 de la Charte des droits du contribuable.

6. Vous avez droit à des renseignements complets, exacts, clairs et opportuns ;
11. Vous êtes en droit de vous attendre à ce que nous rendions compte ;

Le 9 novembre 2010, le ministre du Revenu national a émis le communiqué⁹⁶ suivant :

« En tant que ministre du Revenu national, j'accepte la recommandation faite par l'ombudsman des contribuables dans son rapport publié aujourd'hui, *Le droit de savoir*.

J'ai demandé à l'Agence du revenu du Canada d'élaborer un plan d'action et d'apporter les changements nécessaires afin de tenir compte de la recommandation. »

Ce rapport a été bien accueilli dans la communauté fiscale qui commençait à émettre de sérieux doutes sur l'utilité du Bureau de l'ombudsman, tel que l'indique Alan Macnaughton⁹⁷.

« The Office of the Taxpayers' Ombudsman has had a low profile since it was established in 2008, and some people were beginning to wonder if it was a useful institution. In the autumn of 2010, the office issued two reports that proved its worth. Both of these reports make good use of taxpayer vignettes to illustrate systemic problems with the Canada Revenue Agency's (CRA's) communications with taxpayers. The reports are written in non-bureaucratic but accurate language, and they are a joy to read. »

.....

The report *The Right To Know* provides similar findings about the decisions of the CRA's Appeals Branch. In particular, taxpayers have only 90 days to file a notice of objection to the Tax Court of Canada if they disagree with an Appeals decision, yet it may take more than that amount of time to obtain the written reasons for the decision through means such as the Access to Information Act. The report makes a convincing case that such reasons should be provided

⁹⁴ Al. 4(2)b) du décret C.P.-2007-0828 : <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncncl-fra.html>

⁹⁵ Paul Dubé, « Le droit de savoir », *Rapport de l'ombudsman*, Bureau de l'ombudsman des contribuables, août 2010, 19 pages, voir : <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/spcl/rprt-rghttknw-fra.pdf>

⁹⁶ <http://www.cra-arc.gc.ca/whtsnw/tms/sttmnt1109-fra.html>

⁹⁷ J. Li, A. Macnaughton, « Proving Your Status: Establishing Eligibility for the Canada Child Tax Benefit », Ombudsman Special Report —J. Paul Dubé, Current tax reading, (2011)1 *Revue fiscale canadienne*.

automatically with the decision. »

3.4.2 Établir votre statut

Ce deuxième rapport spécial⁹⁸, publié en octobre 2010, traite de la méconnaissance des conditions d'éligibilité aux prestations fiscales canadiennes pour enfants et des embûches administratives que la complexité de ces règles occasionne. Alors que le processus d'examen de l'ombudsman était en cours depuis le mois de février 2009, le ministre du Revenu national a annoncé, trois mois plus tard et avant même la production des conclusions de l'ombudsman, des modifications intéressantes, mais insuffisantes selon l'ombudsman.

« Notre analyse préliminaire des modifications apportées par l'ARC permettait de penser qu'elles allaient probablement améliorer le programme de la PFCE.

Dans l'ensemble, nous avons conclu que les changements mis en œuvre par l'ARC règlent un grand nombre des problèmes soulevés dans les plaintes...

Malheureusement, nous avons continué à recevoir des plaintes au sujet du programme et avons décidé d'élargir la portée de notre examen et de surveiller les effets des nouvelles politiques de l'ARC. »

Le rapport final a fait l'objet d'un accueil favorable par le ministre du Revenu national⁹⁹ qui en a accepté chacune des recommandations :

« En tant que ministre du Revenu national, j'accepte les conclusions tirées par l'ombudsman des contribuables dans le rapport intitulé Établir votre statut, qu'il a publié aujourd'hui.

Notre gouvernement veille à toujours donner la priorité aux intérêts des enfants et des familles du Canada.

Les recommandations présentées par l'ombudsman dans le rapport Établir votre statut sont justes et pertinentes. Notre gouvernement a d'ailleurs demandé à l'Agence du revenu du Canada (ARC) de donner suite à chacune des recommandations.

Tel qu'il le mentionne dans son rapport, l'ombudsman avait rencontré mon prédécesseur afin de discuter de l'administration de la prestation fiscale canadienne pour enfants. L'ARC a par la suite reçu la directive de trouver des solutions à certains des problèmes qui avaient alors été soulevés. Depuis, les fonctionnaires de l'ARC ont mis en place des mesures qui répondront aux recommandations de l'ombudsman. Grâce à ces changements d'ordre administratif, il sera plus facile pour les parents de satisfaire aux exigences en vue de recevoir les prestations auxquelles ils ont droit. »

Dans une de ses rares manifestations d'opposition à l'endroit de l'Agence du revenu, l'ombudsman a signalé avec justesse que le dénominateur commun des difficultés qu'éprouvent les contribuables demeure l'incompréhension ou la méconnaissance des critères d'éligibilité aux prestations.

⁹⁸ Paul Dubé, « Établir votre statut », *Rapport de l'ombudsman*, <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/spcl/rprt-prvngstts-fra.pdf>, Octobre 2010.

⁹⁹ <http://www.cra-arc.gc.ca/whtsnw/tms/sttmnt1220-fra.html>, le 20 décembre 2010.

« Tous ces cas sont semblables en ceci que les contribuables n'étaient pas en mesure de comprendre les exigences de l'ARC et d'y satisfaire pour recevoir toutes les prestations auxquelles ils ont droit. »¹⁰⁰

C'est ainsi que des parents qui se partagent le soin d'un enfant de façon temporaire ont essuyé un refus de l'Agence à la suite de leurs demandes de prestations. L'ombudsman a démontré qu'étant donné le faible nombre de telles demandes, l'Agence n'avait pas jusqu'alors publié de renseignement officiel indiquant les conditions d'admissibilité au partage. L'ombudsman a réagi ainsi à cette situation :

« Il est injuste de rejeter la demande de prestations d'un contribuable parce qu'il n'observait pas une politique, alors qu'il ne pouvait pas facilement obtenir des renseignements sur la politique en question dans les publications ou le site Web de l'ARC. »¹⁰¹

Un commentateur¹⁰² a fait siens les propos de l'ombudsman quant à la nécessité que les règles utilisées par l'Agence du revenu soient mises à la disposition des contribuables. Son commentaire s'appuyait sur un jugement de la Cour d'appel fédérale qui avait rejeté la demande de révision logée par un contribuable à la suite de la décision du ministre refusant l'émission d'un décret de remise. Tout en reconnaissant la validité de la décision du ministre, en *obiter*, la Cour avait ajouté ceci :

29 Incidemment, je note que la première page des lignes directrices pertinentes quant à la présente affaire indique [TRADUCTION] "[p]our l'usage de l'ARC seulement". J'estime que c'est malheureux si cela signifie que le public n'y a pas accès. Les demandeurs de remise, ainsi que le public en général, doivent pouvoir savoir sur quels fondements repose l'exercice du pouvoir discrétionnaire conféré par le paragraphe 23(2).¹⁰³

3.4.3 Connaître les règles

Le troisième rapport spécial¹⁰⁴ faisant tout au plus sept pages et des poussières, publié en juin 2011, portait sur le compte d'épargne libre d'impôt - CELI – et les impacts négatifs découlant des contributions excédentaires involontaires occasionnées par la complexité des règles applicables jumelées aux carences importantes dans les informations fournies par l'Agence du revenu sur le site web spécialement dédié à cette fin.

Alors que les deux rapports spéciaux précédents avaient été généralement bien reçus par les quelques rares commentateurs qui s'étaient exprimés à cet égard, ce troisième rapport n'a pas reçu la note de passage. Selon le fiscaliste Alan Macnaughton¹⁰⁵, la complaisance face aux autorités fiscales dont fait preuve cet écrit tranche nettement avec les précédents rapports qu'il avait lui-même commentés.

¹⁰⁰ *Supra*, note 98, p.6.

¹⁰¹ *Supra*, note 98, p.13.

¹⁰² Mike Harris, *Administrative discretion and remission orders*, Canadian Tax Foundation, Canadian Tax Focus, November 2011. Un autre commentateur a accueilli favorablement ce rapport, voir *supra.*, note 97.

¹⁰³ *Première nation Waycobah c. Canada*, [2011] A.C.F. no 847.

¹⁰⁴ J. Paul Dubé, « Connaître les règles - confusion quant aux règles régissant le compte d'épargne libre d'impôt », *Rapport spécial de l'ombudsman*, <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/spcl/rprt-rls-fra.pdf>, Ottawa, juin 2011.

¹⁰⁵ J. Li, A. Macnaughton, Current Tax Reading, Knowing the Rules: Confusion About the Rules Governing the Tax-Free Savings Account—J. Paul Dubé, (2012) 1 *Revue fiscale canadienne*, p. 260.

« This reluctance to find fault and report problems candidly is a departure from previous excellent ombudsman reports on the child tax benefit and taxpayer reassessments »

Tout en reconnaissant la pertinence de déposer un rapport sur ce sujet, Macnaughton souligne le peu de profondeur de cette recherche qui s'est tout de même étendue sur une période d'une année. Pour ce spécialiste de la fiscalité, le rapport aurait dû analyser davantage les causes qui sont à l'origine du problème et énoncer plus clairement les modes de règlement de conflits proposés aux contribuables victimes de l'imprécision de la documentation de l'Agence du revenu.

« Thus, it is appropriate that the taxpayers' ombudsman investigate how this happened so that similar problems can be avoided in the future. It is also appropriate that the ombudsman investigate how the CRA treated people caught in this unfortunate situation. However, this brief report is disappointing on both counts. It is less than forthcoming on the source of the problem, and it appears to be less than candid on how the problem is being resolved for affected taxpayers and whether the incidence of such errors is declining. Since this report appears after a year of studying the problem, one might expect better.

Une autre critique¹⁰⁶ de ce même auteur était à l'effet que l'ombudsman semblait être satisfait que le site de l'Agence portant sur le CELI - lui-même muet quant aux conséquences des retraits et des contributions excédentaires – renvoie le contribuable en quête de réponses sur ces questions épineuses, au site général de l'ARC.

The report notes only that taxpayers find the rules regarding withdrawals and overcontributions to be confusing, but does not note that this is a valid criticism.

Another issue is the apparent failure of the government to anticipate the problem. Evidence can be found in the government's launch of a TFSA website in January 2009, which made no mention of issues about withdrawals and overcontributions. The ombudsman report excuses this omission as follows: "Although the Web site did not provide any explanations on the tax consequences of over-contributions and withdrawals paid back in the same year, the site included links to the CRA Web site which did provide this information."

Finalement, Macnaughton souligne¹⁰⁷ que ce rapport de l'ombudsman publié en 2011 laisse entendre que ces difficultés qu'ont vécues les contribuables ne visaient que l'année 2009 alors qu'en réalité, elles se sont poursuivies à tout le moins jusqu'en 2010¹⁰⁸.

En somme, l'ombudsman s'est contenté de constater la position ministérielle¹⁰⁹ tout en souhaitant une amélioration de la qualité des informations fournies aux contribuables.

« Ainsi, pour l'année d'imposition 2009, le ministre du Revenu national a encouragé les contribuables qui ont fait une cotisation excédentaire à un CELI, à en expliquer les circonstances. Dans le cas d'un réel malentendu quant aux règles, le ministre a indiqué qu'il renonçait à l'impôt découlant de la cotisation excédentaire. »

Ainsi, si on se fie à ce rapport, le fardeau de démontrer l'origine de l'erreur portant sur la cotisation

¹⁰⁶ *Op.cit.*, p. 261.

¹⁰⁷ *Supra*, note 105.

¹⁰⁸ <http://www.marketwired.com/press-release/ministers-shea-flaherty-offer-flexibility-those-who-mistakenly-over-contributed-their-1551733.htm>

¹⁰⁹ *Supra*, note 104, p. 6.

CELI repose essentiellement sur les épaules des contribuables alors que cette problématique origine, faut-il le souligner, d'une complexité induite du système fiscal et des consignes incomplètes quant à la marche à suivre, d'autant plus que nous savons fort bien que plusieurs contribuables moins bien outillés pour se défendre ou qui ne sont simplement pas au courant de cette directive du ministre ne bénéficieront pas de l'allègement fiscal proposé.

3.4.4 Obtenir des crédits

Ce rapport¹¹⁰ de huit pages traite des crédits d'impôt pour droits de scolarité parfois refusés à des étudiants qui effectuent des études à l'étranger. Selon le rapport, l'Agence du revenu refusait parfois ces crédits au motif que le nom de l'université n'apparaît pas sur la liste préétablie d'universités étrangères. Alors que l'ombudsman avait déjà débuté son enquête sur cette question, l'Agence a modifié son *modus operandi* et demandé à ses employés d'utiliser des critères davantage conformes aux dispositions législatives plutôt que de se fier à une liste d'établissements scolaires mise à leur disposition et à laquelle le public n'avait pas accès. Pour ce motif, l'ombudsman avait choisi de ne pas produire de rapport¹¹¹.

« Étant donné que l'ARC a pris des mesures en 2010 pour préciser les procédures et les critères d'évaluation liés au crédit d'impôt pour frais de scolarité, nous n'avons pas fait de rapport sur l'enjeu ni formulé de recommandations à cette époque. »

Cependant, bien que les circonstances soient nébuleuses, il semble que le Bureau de l'ombudsman ait décidé de reprendre l'enquête, ayant lu, dans les médias faut-il le préciser, que les difficultés vécues par les étudiants ne semblaient pas se résorber. Sur ce point, le rapport pêche par manque de clarté.

« Nous avons surveillé la situation et noté que les médias ont continué de publier des reportages sur la confusion et le désappointement que vivaient les étudiants lorsque l'ARC refusait leur demande de crédit d'impôt pour frais de scolarité. »¹¹²

Les conclusions du rapport qui a donc été publié n'apportent toutefois pas un éclairage très satisfaisant quant aux mesures correctrices suggérées par l'ombudsman¹¹³:

« Nous reconnaissons les mesures qu'a prises l'ARC pour s'assurer que sa politique soit respectée et que les étudiants bénéficient d'un examen juste et équitable lorsqu'ils demandent un crédit d'impôt pour frais de scolarité payés à un établissement d'enseignement à l'extérieur du Canada.

Quoi qu'il en soit, les étudiants devraient pouvoir compter sur une meilleure communication et de meilleurs renseignements de la part de l'ARC sur cette question. L'ARC pourrait aller plus loin et publier le nom des établissements d'enseignement qu'elle accepte à titre d'universités situées à l'étranger pour les besoins du crédit d'impôt pour frais de scolarité. Même si ces renseignements ne sont pas exhaustifs, ils fourniront une orientation aux étudiants lorsqu'ils demanderont un crédit d'impôt pour frais de scolarité. »

¹¹⁰ J. Paul Dubé, Rapport spécial de l'ombudsman, *Obtenir des crédits*, mars 2012, <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/spcl/rprt-rnngcrdts-fra.pdf>

¹¹¹ *Op. cit.*, note 110, p. 2.

¹¹² *Supra.*, note 110, p. 2

¹¹³ *Supra.*, note 110, p. 7 et 8.

En somme, bien que les recommandations de l'ombudsman soient valables, il nous semble qu'elles auraient eu davantage de portée si les fondements de la problématique avaient été plus détaillés, notamment quant au nombre de cas rapportés et à la trame factuelle ayant engendré l'enquête et sa réouverture.

Selon le rapport annuel de l'ombudsman, 2012-13, les recommandations formulées dans ce rapport ont toutes été « acceptées » par le ministre.¹¹⁴

3.4.5 Droits et délais

Ce rapport¹¹⁵ traite des « demandes d'accès à l'information et protection des renseignements personnels (AIPRP) » visées par la *Loi sur l'accès à l'information*¹¹⁶ et la *Loi sur la protection des renseignements personnels*¹¹⁷. « Écrit dans un français parfois pénible, il fait état des difficultés posées aux contribuables qui tentent d'obtenir des informations fiscales, portant souvent sur leur dossier personnel, alors que des délais de réponse indus leur sont imposés.

« Malgré les efforts de l'ARC à cet égard, notre rapport comprend des recommandations pour d'autres améliorations visant à rendre plus facile pour les contribuables de demander des renseignements à l'ARC et de les obtenir. »¹¹⁸

On y apprend que les contribuables sont souvent forcés de recourir aux « demandes officielles » impliquant une démarche plus formelle, même lorsque les informations recherchées visent leur propre dossier fiscal alors qu'une demande informelle¹¹⁹ aurait dû être amplement suffisante.

Le rapport propose quelques recommandations visant à abréger les délais de réponse de l'Agence aux demandes formulées par les contribuables. Il souligne par ailleurs que l'étendue de la portée de la demande logée par le contribuable constitue un défi de taille pour les autorités fiscales :

« Selon le système actuel, il revient au demandeur de connaître les documents désirés, ce qui fréquemment fait en sorte que les demandeurs présentent une demande aussi importante que possible pour s'assurer qu'ils reçoivent les documents dont ils ont besoin. Viser à préciser l'étendue de la recherche constitue un pas en avant vers la résolution de ce problème. »¹²⁰

Encore une fois, à l'instar de tous les autres rapports spéciaux déposés par l'ombudsman, il semble que les recommandations formulées aient toutes été « acceptées » par le ministre.¹²¹

¹¹⁴ *Supra.*, note 81, p. 19.

¹¹⁵ J. Paul Dubé, « Droits et délais », *Rapport spécial de l'ombudsman*, mars 2012, <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/spcl/rprt-ctntp-fra.pdf>

¹¹⁶ L.R.C. (1985), ch. A-1, <http://laws-lois.justice.gc.ca/fra/lois/A-1/index.html>

¹¹⁷ L.R.C. (1985), ch. P-21, <http://laws-lois.justice.gc.ca/fra/lois/P-21/index.html>

¹¹⁸ *Supra.*, note 115, p.3.

¹¹⁹ <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/tp/frmlrqst-fra.html>

¹²⁰ *Supra.*, note 115, p. 25.

¹²¹ *Supra.*, note 81, p. 19.

3.4.6 Viser juste

Selon ce rapport¹²², des sommes acheminées à l'Agence du revenu par des contribuables ne sont pas toujours attribuées aux comptes fiscaux où elles sont destinées, entraînant ainsi pour les contribuables des ennuis monétaires substantiels sous forme d'intérêts et de pénalités en plus du temps et des efforts qui doivent être investis afin de corriger ces erreurs. Pour l'ombudsman, l'Agence du revenu ne peut être ciblée à titre de fautive unique de ces erreurs :

« Nous avons appris que certaines sont dues à des erreurs de l'ARC, alors que d'autres peuvent être attribuées aux contribuables eux-mêmes. Par exemple, si un employé de l'ARC saisit des renseignements de manière inexacte dans le compte d'un contribuable, cela peut donner lieu à une mauvaise attribution. D'autre part, si le contribuable omet d'inclure dans un paiement certains renseignements pertinents, cette omission peut également donner lieu à une mauvaise attribution.»¹²³

Le rapport énonce les causes probables des attributions erronées de paiements et les répercussions que cela entraîne pour les contribuables de même que pour l'Agence. De nombreuses pages sont consacrées aux méthodes de paiement offertes aux contribuables de même qu'au processus mis en place par l'Agence afin de détecter et minimiser les erreurs.

L'ombudsman des contribuables recommande¹²⁴ que l'Agence du revenu :

1. passe en revue ses normes et procédures liées au traitement des paiements afin de s'assurer qu'elle accorde suffisamment de temps aux commis afin qu'ils exécutent leurs fonctions avec exactitude et efficacité;
2. *détermine la taille optimale des lots de paiements aux fins de la détection et de la correction des erreurs;*
3. Informe et éduque les contribuables sur la façon d'éviter de commettre des erreurs de versement, de même que sur la façon de les faire corriger lorsqu'elles surviennent.

Une question demeure sans réponse dans ce rapport spécial de même que dans tous les autres rapports spéciaux. Sur une base annuelle, la problématique soumise à l'analyse de l'ombudsman visait combien de contribuables? Le rapport demeure très imprécis à cet égard :

« Notre bureau a reçu (sic) des plaines (sic) de contribuables soutenant que les paiements effectués dans leurs comptes ont été « mal attribués » – c'est-à-dire que les paiements n'ont pas été appliqués aux comptes visés...

Notre enquête a révélé que des paiements mal attribués se produisent effectivement. »

En somme, le thème abordé par ce rapport n'est pas dénué d'intérêt, mais est-ce qu'il justifiait la publication d'un rapport spécial? Encore une fois, il semble que les recommandations formulées aient toutes été « acceptées » par le ministre.¹²⁵

¹²² J. Paul Dubé, « Viser juste », *Rapport spécial de l'ombudsman*, juillet 2012; voir : <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/spcl/gttngrght-fra.pdf>

¹²³ *Op. cit.*, p.1.

¹²⁴ *Supra*, note 121, p. 21.

¹²⁵ *Supra*, note 81, p. 19.

3.4.7 Donateurs, méfiez-vous

Déposé en décembre 2013, ce rapport¹²⁶ traite des crédits pour dons de charité refusés, en tout ou en partie, aux contribuables par l'Agence du revenu. Ces dons effectués dans le cadre d'une stratégie utilisant des abris fiscaux n'ont pas permis aux contribuables de bénéficier des avantages fiscaux recherchés puisque les conditions prévues à la loi n'étaient pas réunies. Le rapport énumère certains concepts fiscaux et énonce les aspects fiscaux qui y sont rattachés: abri fiscal, planification fiscale abusive, juste valeur marchande, etc...En somme, un cours de droit condensé.

Il indique des signaux d'alerte que devraient surveiller les contribuables afin d'éviter de tomber dans les pièges des arnaqueurs, reprend certaines dispositions législatives jugées pertinentes et dresse un inventaire des mesures prises par les autorités fiscales visant à mettre en garde les contribuables face à certaines stratégies douteuses mises de l'avant par des promoteurs d'abris fiscaux.

Le rapport conclut ainsi :

« Les particuliers devraient toujours faire preuve de prudence et ne pas devenir la proie de tactiques de vente à pression par des promoteurs sympathiques. »

Il poursuit :

« Au cours de cette enquête, il est devenu apparent que l'ARC doit en faire plus pour mettre les Canadiens en garde au sujet des stratagèmes relatifs à des dons utilisés comme abris fiscaux et leurs promoteurs...

Par exemple, les membres du Parlement pourraient inclure des avertissements au sujet des stratagèmes fiscaux dans leurs bulletins parlementaires qu'ils distribuent à leurs électeurs, sans frais pour l'ARC. Puisque les plaintes que nous avons reçues suggèrent qu'un grand nombre de personnes âgées se font prendre dans des stratagèmes fiscaux, l'ARC devrait solliciter l'aide d'associations représentant les personnes âgées et les retraités dans la distribution des mises en garde à leurs membres. De la même façon, les publications imprimées et électroniques desservant des cultures, des groupes et des collectivités particuliers pourraient être utiles pour alerter leurs publics quant aux risques et aux conséquences des dons à des stratagèmes fiscaux. Voilà seulement certains des moyens par lesquels l'ARC pourrait chercher à alerter un plus grand nombre de gens aux périls de l'investissement dans des stratagèmes qui finiront par leur coûter de l'argent au lieu de leur en faire économiser ou gagner. »¹²⁷

En somme, bien qu'il s'agisse d'une lecture instructive qui fait état des lacunes de l'Agence du revenu dans la gestion des communications visant les stratégies frauduleuses de dons, le rapport a-t-il utilisé le bon angle pour transmettre les connaissances pertinentes aux contribuables et résoudre les difficultés qui y sont énoncées? Le thème soulevé vise des contribuables plus vulnérables à qui des stratèges moins bien intentionnés font miroiter une réduction artificielle de la facture fiscale. Il ne s'agit pas de situations où la loi a été mal appliquée ou interprétée par l'Agence, mais plutôt de cas où des contribuables se sont fait bernier, tantôt par naïveté tantôt par une méconnaissance des limites acceptables.

¹²⁶ J. Paul Dubé, « Donateurs méfiez-vous », *Rapport spécial de l'ombudsman des contribuables*, décembre 2013, <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/spcl/dnrbrwr-fra.pdf>; pour un bref commentaire sur ce rapport, voir :Tollstam, G., L'ombudsman et les abris fiscaux, *Faits saillants en fiscalité canadienne*, Fondation canadienne de fiscalité, juin 2014.

¹²⁷ *Op. cit.*, Dubé, p. 44.

Une chose est cependant certaine : l'émission d'alertes fiscales au bénéfice des contribuables fait certes partie de la mission de l'Agence du revenu et, sur ce point, l'ombudsman aurait certainement mieux fait de s'attarder à démontrer, statistiques à l'appui, que l'Agence fait généralement piètre figure à ce chapitre plutôt que de donner une leçon de droit portant sur les concepts juridiques complexes utilisés par les filous de la fiscalité. Aussi, puisque le mandat de l'ombudsman est limité aux services, pourquoi insérer des notions de droit substantiel dans ce rapport alors qu'il ne peut intervenir à ce chapitre? N'est-ce pas ici un reflet évident d'une certaine frustration quant au rôle trop effacé de l'ombudsman qui tente ici une incursion qui est malheureusement hors mandat?

Cette étude, tant qu'à en faire une, aurait pu démontrer que l'Agence devrait suivre l'exemple des agences fiscales des États-Unis et de l'Australie qui informent en temps opportun sur leur site web les contribuables quant aux stratégies utilisées par les arnaqueurs. Cela aurait donné la légitimité à ce rapport qui a plutôt opté en faveur de l'inclusion des alertes fiscales dans les bulletins parlementaires distribués aux électeurs¹²⁸! Depuis ce rapport, de nombreux jugements¹²⁹ des tribunaux impliquant des stratagèmes de dons ont été rendus sans même que le rapport de l'ombudsman et les problèmes qu'il soulève n'aient été cités.

Ainsi, cette question méritait de faire l'objet d'une étude, mais malheureusement, le rapport a manqué sa cible.

3.4.8 Bel et bien vivants

À la suite d'erreurs commises par des préposés de l'Agence du revenu du Canada qui ont conclu erronément au décès d'un contribuable, le Bureau de l'ombudsman a été mandaté par la ministre du Revenu national afin de produire un rapport afin d'identifier les causes de ces manquements et suggérer des correctifs.

Ce rapport¹³⁰ de 23 pages aurait pu aisément en compter 20 de moins. Que de répétitions inutiles et d'informations nullement pertinentes pour l'ensemble des contribuables! En somme, hormis certains passages, ce texte n'a d'utilité que pour les fonctionnaires qui peuvent y trouver quelques recettes permettant d'éviter la répétition de ces erreurs. Bien que ce rapport soit daté de février 2014, la réalité est qu'il a été publié plusieurs mois après la démission du premier ombudsman Dubé alors que la vacance n'avait pas encore été comblée.

Étant donné la légèreté de ce rapport et la piètre qualité des informations qui s'y trouvent, l'impression qu'il laisse est que la ministre du Revenu a voulu éviter de laisser un trou béant dans l'inventaire des rapports du Bureau de l'ombudsman pour l'année 2014.

Au-delà du peu de pertinence du rapport, la principale critique qu'on puisse lui faire est la piètre qualité de la version française. Traduit littéralement de l'anglais par un apprenti peu préoccupé de la qualité du résultat, truffé de fautes de français et de tournures alambiquées, cet embarrassant rapport qui constitue, une fois de plus, un affront pour le lectorat francophone, s'il en est, n'a certes pas fait l'objet d'une révision linguistique avant sa sortie. En voici trois illustrations :

¹²⁸ *Op. cit.*, Dubé, note 126, p. 44.

¹²⁹ Voici quelques décisions rendues uniquement en 2015 sur ces aspects : *Mattacchione v. Canada*, (2015) A.C.I. 218; *David v. Canada*, (2015) F.C.J. 1237 (Cour d'appel fédérale; jugement non encore traduit lors de la rédaction de cet article) ; *Mariano v. Canada*, (2015) A.C.I. 194.

¹³⁰ J. Paul Dubé, « Bel et bien vivants », *Rapport spécial de l'ombudsman*, février 2014, <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/spcl/lvndwll-fra.pdf>

« Dans le cas où une telle erreur se produit, il est essentiel pour l'ARC d'être en mesure de résoudre promptement le problème, afin d'éviter d'autres conséquences négatives. Elle doit continuer de faire de la réduction des répercussions sur les contribuables sa priorité¹³¹.

...

Le fait de devoir gérer de possibles difficultés financières (si le contribuable touché est un bénéficiaire de prestations qui compte fortement sur les prestations), le fardeau administratif, et le temps requis pour passer par toutes les étapes nécessaires afin de résoudre le problème peuvent constituer d'une expérience émotionnelle troublante¹³².

...

Un agent de l'ARC l'a avisée qu'il était probable qu'une frappe oubliée ait causé l'arrêt du traitement du versement de la prestation et que cette situation pourrait être réglée rapidement »¹³³.

3.5 Document d'observation

L'ombudsman a publié en décembre 2011 un document d'observation intitulé « Les enjeux liés au service et à l'équité relevant du Programme d'encouragements fiscaux de la recherche scientifique et développement expérimental »¹³⁴. Cette recherche amorcée en septembre 2009 visait à déterminer « si l'administration du Programme de la RS & DE de l'ARC était conforme aux droits en matière de services énoncés dans la Charte des droits du contribuable ». Dès décembre 2009, on annonçait la fin de la recherche de données. Déjà en 2010, ce rapport était très attendu :

« To date, no report has been made public. It will be interesting to see what the ombudsman will say about the program—in particular, about the recent process of making the changes to the application forms and filing procedures. »¹³⁵

Ce rapport publié en décembre 2011, soit plus de 24 mois après le début des travaux, contient peu de substance compte tenu de la faible quantité de données recueillies :

« Puisque nous n'avons reçu aucune plainte portant précisément sur l'observation, nous ne sommes pas en mesure de commenter si les exigences de l'ARC en matière de documentation à l'appui des demandes de la RS&DE sont équitables, communiquées de manière adéquate aux demandeurs et si elles sont conformes à la Charte des droits du contribuable. »

Dans son analyse, l'ombudsman traite d'une « perception » erronée des contribuables en ce qui a trait au « manque de cohérence dans la manière dont le Programme d'encouragements fiscaux de la RS&DE est administré dans l'ensemble du pays »¹³⁶. Pour l'ombudsman, des raisons peuvent

¹³¹ *Op. cit.*, p. 5

¹³² *Supra* note 130, p. 5

¹³³ *Supra* note 130, p. 6

¹³⁴ Ombudsman des contribuables, *Document d'observation*, Ottawa, décembre 2011, p.1, voir : <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/bspprs/sred-rsde-fra.pdf>; voir aussi Richard Motroy, *CRA Update on Compliance Programs and Communications*, Fondation canadienne de fiscalité, 2012, Conference Report.

¹³⁵ Aronshtam, N, Hausch, J., « Innovation and the SR & ED Program », Association canadienne d'études fiscales, (2010) *Conference Report*.

¹³⁶ *Op.cit.*, Ombudsman des contribuables, note 134, p.14.

justifier ces écarts et, de toute façon, l'absence de plaintes constitue une raison valable justifiant de ne pas scruter davantage cette question.

« D'une part, il peut réellement exister des incohérences dans la façon dont le programme est administré. Toutefois, il existe, comme nous l'avons remarqué, un certain nombre de raisons pour lesquelles de tels écarts peuvent sembler exister sans que ce soit actuellement le cas. Dans l'absence de plaintes, nous ne sommes pas en mesure de déterminer s'il y a réellement des écarts dans l'application du Programme de la RS&DE d'une région du Canada à l'autre. »¹³⁷

Ainsi, à l'instar de quelques autres rapports, l'ombudsman est d'avis que le régime fiscal est bien administré alors que ce sont les contribuables qui éprouvent des difficultés à saisir les subtilités du système fiscal. Rappelons que ce rapport a exigé plus de deux années de travail pour finalement conclure ... qu'aucune conclusion ne pouvait être tirée!

Notons au passage que le rapport souligne que « Plusieurs des plaintes et des présentations que nous avons reçues des demandeurs visaient l'interprétation ou l'application que l'ARC fait des lois et des politiques qui régissent le Programme de la RS&DE. Ces enjeux ne sont pas compris dans le mandat de l'ombudsman. »¹³⁸ Bien que cette étude recèle un coefficient de difficultés plus élevé qui exige des connaissances approfondies de la fiscalité, cela ne constitue pas une cause suffisante pour renoncer à enquêter sur ce qui est réellement un problème d'ordre systémique. Hélas, le Bureau de l'ombudsman a choisi de ne pas se doter de personnel spécialisé en fiscalité de sorte qu'il était infiniment plus confortable et moins risqué de conclure comme il l'a fait plutôt que de fouiller ce problème adéquatement.

3.6 Notes à l'intention du ministre

Récemment, une nouvelle rubrique intitulée « Notes à l'intention du ministre¹³⁹ » est apparue sur le site de l'ombudsman. Ces documents sont rédigés à l'intention de la ministre du Revenu national à la suite d'examen effectués par le Bureau de l'ombudsman sur des enjeux systémiques, mais qui ont été clos sans qu'une recommandation ne soit formulée. Au total, sept rapports portant sur divers thèmes ont été publiés au cours des mois de février et mars 2016.

Ces enquêtes ont toutes été menées à la suite de plaintes reçues par le Bureau de l'ombudsman entre les années 2009 et 2013, sauf à une occasion où, en 2012, l'enquête a été effectuée à la suite d'une demande formulée par la ministre. Dans toutes ces situations, l'ombudsman a choisi de ne formuler aucune recommandation au motif que les plaintes formulées - par des contribuables et même des fiscalistes - n'étaient pas fondées ou que des correctifs suffisants avaient déjà été apportés par l'Agence afin de remédier aux problèmes qui avaient été identifiés.

Extraits du site de l'ombudsman, voici les thèmes qui ont fait l'objet des enquêtes :

Enquête systémique sur l'avis que l'Agence du revenu du Canada donne aux contribuables au sujet de la durée du crédit d'impôt pour personnes handicapées ;

¹³⁷ *Op.cit.*, Ombudsman des contribuables, note 134, p.17.

¹³⁸ *Op.cit.*, Ombudsman des contribuables, note 134, p. 3.

¹³⁹ <http://www.oto-boc.gc.ca/rprts/mmrndm/menu-fra.html>

Enquête systémique portant sur la suffisance des renseignements fournis par l'Agence du revenu du Canada sur les entreprises de prestation de services personnels ;

Enquête systémique sur la prise en considération de la Charte des droits du contribuable dans les vidéos de formation de l'Agence du revenu du Canada ;

Examen des enjeux systémiques liés au service résultant de l'interprétation et de l'application par l'Agence du revenu du Canada des changements législatifs de juin 2011 touchant la prestation fiscale canadienne pour enfants ;

Examen visant à déterminer si des agents de centres d'appels de l'Agence du revenu du Canada ont refusé à des contribuables l'accès à un superviseur ;

Examen de la communication de l'Agence du revenu du Canada avec les contribuables sur les changements apportés aux exigences en matière de retenues du Régime de pensions du Canada ;

Examen des enjeux liés au service portant sur le traitement et les retards dans le traitement des demandes d'autorisation d'un représentant soumises par des contribuables.

Ce qui étonne particulièrement est que ces documents ont été publiés au cours de l'année 2016 alors que les plaintes visent les années 2009 à 2013 tandis que les enquêtes semblent avoir été entamées vers les années 2011 à 2013. À quel moment les rapports ont-ils été acheminés à la ministre? Dans six des sept rapports qui ont été produits, l'ombudsman conclut que les efforts déployés par l'Agence ont permis de corriger la situation. Bien évidemment, si une période de deux ou trois ans s'est écoulée entre le moment où l'ombudsman a alerté l'Agence et le moment où son rapport a été publié, il est normal que l'Agence ait eu le temps de réagir et de corriger les lacunes qui avaient été identifiées.

Ce qui est toutefois moins acceptable est la période qui s'est écoulée entre le moment où les plaintes ont été reçues par l'ombudsman et la date de publication de son rapport. Il semble en effet que chaque enquête se soit étirée sur une période de deux ou trois années, voire même davantage. De plus, en aucun moment les rapports n'indiquent que les agissements des préposés de l'Agence ont pu être la cause de préjudices causés aux contribuables, bien au contraire! En somme, dans chacun des dossiers ayant fait l'objet d'enquêtes, l'ombudsman donne l'absolution complète à l'Agence étant donné les correctifs suffisants qui ont été apportés.

Aussi, ces rapports sont une fois de plus caractérisés par un manque de sens critique. Bien que l'implication du Bureau de l'ombudsman ait pu inciter l'Agence à modifier ses comportements, il aurait été souhaitable que les rapports se montrent moins complaisants face à l'Agence et fassent preuve de plus de sensibilité face aux plaintes logées par les contribuables et leurs représentants.

4. Ce qu'en disent les tribunaux

Le recours à l'ombudsman n'étant ni obligatoire ni régi par une disposition législative, il n'est pas surprenant que les tribunaux ne s'intéressent guère à cette institution. Parmi les quelques rares situations où les tribunaux font référence à l'ombudsman, on y retrouve toutefois des passages très révélateurs quant au traitement de la demande logée par les contribuables de même qu'à l'égard de la méconnaissance du rôle de l'ombudsman par le pouvoir judiciaire.

Ainsi, l'affaire *Germain c. Canada*¹⁴⁰ porte sur une demande logée au ministre du Revenu national en application aux termes du paragraphe 23(2) de la *Loi sur la gestion des finances publiques*¹⁴¹ afin qu'il renonce aux intérêts et pénalités inhérents à une cotisation. La contribuable avait aussi saisi l'ombudsman et à peine quatre jours après le dépôt de sa plainte, l'ombudsman l'a informée que cette situation ne relevait pas de sa juridiction. Bien que cela soit rigoureusement exact, le dossier n'aurait-il pas pu être analysé sous l'angle des droits protégés par la Charte des contribuables? Ainsi, la contribuable a-t-elle été traitée par le fonctionnaire de façon professionnelle, courtoise et équitable? A-t-elle reçu des renseignements complets, exacts, clairs et opportuns? Le mode ultra expéditif utilisé par l'ombudsman pour rendre son verdict - à peine quatre jours - ne démontre certes pas d'empathie face à la contribuable. Bien au contraire, l'ombudsman a plutôt choisi d'emprunter la voie plus facile en suivant le livre de recettes préétabli plutôt que de se soucier des circonstances peut-être particulières de ce dossier qui auraient justifié une approche plus circonstanciée.

Dans *Spettigue v. Varcoe*¹⁴², un litige civil qui oppose des ex-conjoints dans le cadre d'un litige d'ordre familial, la demanderesse avait tenté sans succès d'obtenir de l'Agence du revenu du Canada des copies de ses propres avis de cotisation. Sa demande ayant été infructueuse compte tenu d'une difficulté liée à son numéro d'assurance sociale, elle a alors demandé l'aide de l'ombudsman qui, trois mois plus tard, tentait encore de déterminer si cette question relevait de sa juridiction ou de celle de Service Canada. Voici un extrait de ce jugement sur cet aspect :

« ... it appears from a letter dated May 6, 2011 from the Taxpayers' Ombudsman's office that Mrs. Spettigue's efforts to resolve this issue have been further stymied by a dispute between that office and Service Canada as to which body is responsible for assisting Mrs. Spettigue in resolving the problem. »

Dans l'affaire *Tcheng c. Canada*¹⁴³, le contribuable a déposé le 24 avril 2012 une demande de prorogation de délai lui permettant de produire tardivement son avis d'appel. Auparavant, à une date non précisée au jugement, il avait logé auprès de l'ombudsman des contribuables une plainte liée à ce même litige. Or, selon le témoignage du contribuable, lors de l'audition de la demande de prorogation devant la Cour canadienne de l'impôt le 19 juillet 2012, l'ombudsman n'avait pas encore donné suite à la plainte.

L'affaire *Sui c. Canada*¹⁴⁴ illustre bien la méconnaissance, même de la part des tribunaux, du rôle de l'ombudsman. Dans cette affaire où une demande de prorogation de délai qui aurait permis au contribuable de déposer un avis d'appel tardif a été rejetée, le tribunal a néanmoins suggéré au

¹⁴⁰ [2012] A.C.F. no 926.

¹⁴¹ LRC (1985), c. F-11.

¹⁴² [2011] O.J. No. 4917

¹⁴³ [2012] A.C.I. no 216

¹⁴⁴ [2011] A.C.I. no 267

contribuable de s'adresser à l'ombudsman compte tenu des « pouvoirs plus étendus » dont dispose cette instance :

« J'ai conclu que la Cour ne peut pas accorder de redressement, étant donné qu'elle a établi que la lettre du 25 juillet 2001 constituait un avis de ratification valide. Cela ne veut pas dire, pour autant, que le requérant ne dispose d'aucune mesure de redressement possible à l'égard de son problème. La Cour d'appel fédérale pourrait être disposée à accorder au requérant le redressement souhaité dans une action fondée sur les attentes légitimes, la préclusion promissoire ou une décision déraisonnable du ministre. À titre subsidiaire, étant donné que je reconnais que les circonstances du requérant suscitent de la compassion, je suggère au requérant d'écrire à l'ombudsman des contribuables pour un redressement éventuel. Il n'est pas certain que les deux solutions seront utiles, mais compte tenu du fait que les deux instances disposent de pouvoirs plus étendus que ceux de la Cour, le requérant pourrait envisager de se prévaloir de ces recours. » (Les soulignés sont de nous.)

Cette affirmation du tribunal est manifestement erronée puisque l'ombudsman ne possède pas ce pouvoir d'intervention auprès du ministre. Paradoxalement, elle est, malgré tout, réconfortante puisqu'elle confirme que la méconnaissance du public quant au rôle et au mandat de l'ombudsman, est partagée même par les tribunaux.

Dans l'affaire Kwangwari¹⁴⁵, après avoir conclu à l'inadmissibilité du contribuable à la prestation fiscale pour enfants, le tribunal a souligné que la difficulté qu'éprouvent les contribuables à comprendre les critères d'admissibilité de cette prestation avait fait l'objet de recommandations dans le rapport de l'ombudsman¹⁴⁶ déposé au mois d'octobre 2010. Ce rapport avait, par la suite, fait l'objet d'un accueil favorable par le ministre du Revenu national¹⁴⁷.

« En tant que ministre du Revenu national, j'accepte les conclusions tirées par l'ombudsman des contribuables dans le rapport intitulé *Établir votre statut*, qu'il a publié aujourd'hui.

Notre gouvernement veille à toujours donner la priorité aux intérêts des enfants et des familles du Canada.

Les recommandations présentées par l'ombudsman dans le rapport *Établir votre statut* sont justes et pertinentes. Notre gouvernement a d'ailleurs demandé à l'Agence du revenu du Canada (ARC) de donner suite à chacune des recommandations.

Tel qu'il le mentionne dans son rapport, l'ombudsman avait rencontré mon prédécesseur afin de discuter de l'administration de la prestation fiscale canadienne pour enfants. L'ARC a par la suite reçu la directive de trouver des solutions à certains des problèmes qui avaient alors été soulevés. Depuis, les fonctionnaires de l'ARC ont mis en place des mesures qui répondront aux recommandations de l'ombudsman. Grâce à ces changements d'ordre administratif, il sera plus facile pour les parents de satisfaire aux exigences en vue de recevoir les prestations auxquelles ils ont droit. »

Or, ce jugement, daté du mois d'octobre 2013, porte sur les prestations reçues entre les mois de juillet 2009 et juin 2011, soit près de 9 mois après la publication du rapport. Force est de constater que les difficultés de compréhension des critères n'avaient pas toutes été aplanies!

¹⁴⁵ *Milca Kwangwari et Sa Majesté la Reine*, [2013] A.C.I. no 267, par. 12.

¹⁴⁶ *Supra*, note 98.

¹⁴⁷ <http://www.cra-arc.gc.ca/whtsnw/tms/sttmnt1220-fra.html>, le 20 décembre 2010.

Enfin, dans l'affaire Fletcher¹⁴⁸, alors que le litige portait sur les cotisations au Régime de pensions du Canada pour l'année 2005, le contribuable a invoqué les droits 6, 11 et 12 de la Charte des droits des contribuables. Après avoir conclu à juste titre à l'inapplication de la Charte puisque l'année en litige précédait son entrée en vigueur, la Cour y est allée d'une dose de scepticisme pour la suite des choses :

« **12** It remains to be seen how this news release can benefit taxpayers or persons such as the Appellant for periods of time after the Taxpayer Bill of Rights is fully effective... ».

¹⁴⁸ *Fletcher v. The Queen*, 2007 DTC 1370.

5. Motion M-43

Le député fédéral conservateur Pat Kelly a déposé, le 26 février 2016, la motion M-43¹⁴⁹ afin de permettre éventuellement au Comité permanent des finances d'entreprendre une étude en prévision du dépôt d'un projet de loi visant à attribuer à l'ombudsman des pouvoirs plus substantiels.

Plus spécifiquement, cette motion prévoyait ce qui suit:

« Que le Comité permanent des finances reçoive instruction d'entreprendre une étude en vue d'élaborer et de déposer un projet de loi, et de faire rapport à la Chambre sur: a) les mesures nécessaires pour établir une obligation de diligence exécutoire entre l'Agence du revenu du Canada (ARC) et les contribuables; b) les mesures nécessaires pour rendre légalement exécutoires les dispositions de la Charte des droits du contribuable, par exemple en modifiant la Loi sur l'Agence du revenu du Canada de manière à établir un devoir de diligence pour les employés de l'ARC à l'égard du contribuable lorsqu'ils exercent des tâches et des fonctions conformément aux lois fiscales, la norme de diligence constituant les droits énoncés dans la Charte des droits du contribuable; c) les mesures nécessaires pour modifier la Charte des droits du contribuable comme suit, (i) au droit 4, exiger que l'ARC prenne les mesures raisonnables et nécessaires pour éviter que soient commis des actes frivoles, vexatoires, malveillants ou éminemment négligents à l'endroit de contribuables, (ii) au droit 8, exiger que toute information fournie par l'ARC par tout moyen de communication, notamment par écrit, par téléphone et par Internet, soit exacte, fiable et en conformité avec toutes les lois fiscales applicables, et exiger que l'information que fournit l'ARC par téléphone aux contribuables soit envoyée, dans un délai raisonnable, également par écrit, (iii) au droit 9, exiger que les plaintes contre les services de l'ARC soient traitées en temps opportun, accorder au Bureau de l'ombudsman des contribuables des pouvoirs en matière d'enquête et d'application de la loi, dont le pouvoir de prendre les mesures qui s'imposent en cas de non respect de la norme de diligence énoncée dans la Charte des droits du contribuable, (iv) ou, si les changements indiqués en (i), (ii), et (iii) sont impossibles, ajouter les droits mentionnés en (i), (ii) et (iii), en tant que nouveaux droits; d) les mesures nécessaires pour que soit confié au Bureau de l'ombudsman des contribuables le pouvoir d'ordonner le respect des décisions de la Cour canadienne de l'impôt ou des décisions officielles rendues dans certains dossiers; e) les mesures nécessaires pour imposer des limites raisonnables aux droits constituant la norme de diligence et le devoir de diligence créés par les articles susmentionnés;... »

Par cette motion, le projet du député conservateur reconnaissait que la protection offerte aux contribuables en vertu de la Charte des droits des contribuables, dont la conception date justement du régime conservateur en 2007, était déficiente en ce que les gestes que peut poser l'ombudsman couvrent un spectre d'activités trop étroit. Jusque là, on ne peut être en désaccord avec l'objectif poursuivi. C'est dans sa mise en œuvre que le projet pose problème. Les recommandations formulées étaient doubles. Sans en faire une analyse exhaustive, il énonçait dans un premier temps que la Charte devait davantage encadrer le travail des préposés de l'Agence du revenu du Canada afin, d'une part, d'éviter les dérapages dans leur comportement ou dans les mesures prises à l'égard des contribuables et, d'autre part, pour les contraindre à donner des informations « en conformité avec toutes les lois fiscales

¹⁴⁹ Motion M-43, Parlement du Canada, Hansard, [http://www.parl.gc.ca/Parliamentarians/fr/members/Pat-Kelly\(89130\)/Motions?sessionId=152&documentId=8124450](http://www.parl.gc.ca/Parliamentarians/fr/members/Pat-Kelly(89130)/Motions?sessionId=152&documentId=8124450)

applicables ». Puis, le projet octroyait à l'ombudsman des pouvoirs « en matière d'enquête et d'application de la loi » de même que le pouvoir « d'ordonner le respect des décisions de la Cour canadienne de l'impôt ou des décisions officielles rendues dans certains dossiers ».

Somme toute, les objectifs de la motion étaient rédigés en termes beaucoup trop généraux et les pouvoirs octroyés à l'ombudsman étaient bien trop vastes pour qu'elle ait la moindre chance de franchir les étapes nécessaires à son adoption.

C'est ainsi que le 21 septembre 2016, lors du vote en Chambre, la motion a été défaite (84 pour – 210 contres)¹⁵⁰.

Bien que nous soyons d'avis que la Charte des contribuables n'est pas l'outil approprié pour contrôler la qualité du travail des préposés de l'Agence et que les ajouts suggérés étaient en grande partie superfétatoires, cette motion, même imparfaite, méritait, avec quelques retouches, d'être adoptée afin de faire son chemin au Comité permanent des finances où les fonctions de l'ombudsman auraient été remises en cause. Il est vrai que l'ombudsman ne doit pas se substituer aux tribunaux, mais il doit tout de même constituer une avenue sérieuse dans le cadre de règlements de conflits avec l'Agence. Il doit non seulement avoir les moyens de faire des analyses sérieuses des dossiers fiscaux à la demande des contribuables, il doit aussi être habilité à trouver des solutions à ces litiges lors de discussions avec les représentants du ministre de sorte que la perspective d'une réforme du mandat de l'ombudsman évoquée par cette motion était, somme toute, réjouissante.

Dans les commentaires émis par les députés en prévision de ce vote, tous les autres partis politiques se sont prononcés en sa défaveur. Certaines oppositions s'attardaient davantage à la procédure utilisée alors que d'autres martelaient que les conservateurs avaient eu amplement le temps au cours de leur mandat pour effectuer cette révision¹⁵¹. En somme, aucun des opposants n'a remis en question le mandat actuel de l'ombudsman. Lors du vote, les députés conservateurs se sont tous prononcés en faveur de la motion alors que tous les autres, sans aucune exception, ont voté contre. Cela démontre une chose : le régime minceur de l'ombudsman est méconnu de tous et comme disent les Anglais « if it ain't broken, don't fix it ».

¹⁵⁰ Vote n° 105, 42^e législature, 1^{re} session, jour de séance n° 78 - mercredi le 21 septembre 2016, <http://www.parl.gc.ca/HouseChamberBusiness/ChamberVoteDetail.aspx?Language=F&Mode=1&Parl=42&Ses=1&FltrParl=42&FltrSes=1&Vote=105>

¹⁵¹ Emmanuel Dubourg, député libéral de Bourassa, Parlement du Canada, Hansard, le 18 avril 2016, <http://www.parl.gc.ca/Parliamentarians/fr/publicationsearch?per=84660&pubType=37>, M. Kevin Lamoureux (secrétaire parlementaire du leader du gouvernement à la Chambre des communes, Lib.) et Mme Brigitte Sansoucy (Saint-Hyacinthe-Bagot, NPD), Hansard, 15 juin 2016, <http://www.parl.gc.ca/HousePublications/Publication.aspx?Language=f&Mode=1&Parl=42&Ses=1&DocId=8371210>.

6. Les instances étrangères

Plusieurs juridictions étrangères¹⁵² ont créé des instances de type « ombudsman » permettant de commenter les abus de la législation fiscale, de vérifier la validité des gestes posés par les autorités fiscales et de scruter les interprétations qu'elles adoptent. Nous limiterons notre analyse à un survol des mécanismes adoptés aux États-Unis, en Australie et, dans une moindre mesure, au Mexique.

6.1 *Taxpayer Advocate Service* aux États-Unis

Aux États-Unis, les origines du *Taxpayer Advocate Service* (TAS) remontent à 1977 alors qu'un « Problem Resolution Program »¹⁵³ avait été mis sur pied afin de mieux répondre aux plaintes des contribuables américains insatisfaits du traitement accordé par leur administration fiscale. En 1979, le poste d'ombudsman des contribuables fut créé puis codifié en 1988 par le *Taxpayer Bill of Rights 1*¹⁵⁴. Cette dénomination fut convertie en « Taxpayer advocate » (TA) en 1997 lors de l'adoption du *Taxpayer Bill of Rights 2*¹⁵⁵. Ce changement ne fut pas que cosmétique, des pouvoirs accrus étant alors conférés au TA.

À peine deux ans plus tard, le *Taxpayer Advocate* est devenu le *National Taxpayer Advocate* (NTA), mais, plus important encore, le titulaire du poste allait dorénavant être nommé par le Secrétaire du Trésor américain (*United States Secretary of the Treasury*), en quelque sorte le ministre des Finances des États-Unis, plutôt que par le Tax Commissioner qui est le patron du Internal Revenue Service¹⁵⁶. Cette nouvelle structure permettait ainsi d'accroître le niveau d'indépendance du poste en plus de prévoir une présence de l'institution dans chacun des états américains.

Ainsi, la personne qui occupe le poste de *National Taxpayer Advocate* est la tête dirigeante du TAS, un bureau indépendant à l'intérieur de l'*Internal Revenue Service*, qui compte aujourd'hui environ 1900 employés répartis dans tous les états américains. Chaque état dispose au moins d'un *Local Taxpayer Advocate* de façon à mieux servir la population. Le budget annuel du TAS est de plus de 700 millions de dollars.

Le TAS fournit une aide individuelle aux contribuables en quête de solution dans le cadre d'une confrontation avec le *Internal Revenue Service* en plus d'une aide collective par la production de rapports volumineux qui visent notamment à apporter des solutions à des problèmes d'ordre systémique.

La mission du TAS est ainsi enchâssée dans la loi¹⁵⁷:

- (i) assist taxpayers in resolving problems with the Internal Revenue Service;

¹⁵² En France, il existe l'interlocuteur départemental ainsi que le conciliateur fiscal départemental, voir : http://www.economie.gouv.fr/files/directions_services/mediateur/rapports/rapport_mediateur_2015.pdf, ainsi que M.C. Esclassan, APFF, *Revue de planification fiscale et financière*, vol. 35, no 1, p. 125. On peut trouver un aperçu de certains programmes d'ombudsman offerts dans d'autres juridictions dans Pistone, P., « Legal remedies in European tax law », IBFD, Amsterdam, c.11.

¹⁵³ https://www.irs.gov/irm/part13/irm_13-001-001.html#d0e36

¹⁵⁴ Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988, Pub. L. 100–647

¹⁵⁵ Taxpayer Bill of Rights 2, Public Law 104–168, le 30 juillet 1996.

¹⁵⁶ Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 (RRA98), Pub. L. 100–647.

¹⁵⁷ 7803(c)(2)(D)i) IRC

- (ii) identify areas in which taxpayers have problems in dealings with the Internal Revenue Service;
- (iii) to the extent possible, propose changes in the administrative practices of the Internal Revenue Service to mitigate problems identified under clause (ii); and
- (iv) identify potential legislative changes which may be appropriate to mitigate such problems.

De façon générale, les contribuables auront recours au TAS lorsqu'une des situations suivantes se présentera :

- They have experienced a tax problem that causes financial difficulty;
- They have been unable to resolve their issues directly with the IRS; or
- An IRS action or inaction has caused or will cause them to suffer a long-term adverse impact, including a violation of taxpayer rights.

Contrairement à l'ombudsman du Canada qui ne peut œuvrer dans la détermination de l'impôt payable, le TAS possède des pouvoirs qui vont bien au-delà des scénarios d'impolitesse des fonctionnaires envers les contribuables. Le TAS œuvre dans la substance fiscale, là où les vrais problèmes des contribuables se situent.

Sur réception d'une demande logée par un contribuable, qu'il s'agisse d'un individu ou d'une personne morale, le TAS effectuera une évaluation sommaire du dossier. S'il juge que la demande est bien fondée, le TAS amorcera les discussions avec le fonctionnaire de l'IRS afin de tenter de solutionner la difficulté.

Selon sa politique, le TAS accepte généralement des dossiers lorsqu'ils se trouvent dans une des quatre catégories suivantes : « *economic burden, systemic burden, best interests of the taxpayer, and public policy.* »¹⁵⁸ En somme, le TAS est partout!

Au cours de l'année fiscale 2014-2015, le TAS a ouvert 227 189 dossiers¹⁵⁹ et ses interventions auprès des autorités fiscales ont mené à un allègement fiscal dans 78,4 % des cas¹⁶⁰. Les dossiers ayant fait l'objet d'une intervention du TAS sont de tous ordres¹⁶¹ :

« TAS cases involve audits, assessments, collections, tax processing problems, and taxpayer rights cases, she said. Almost 30 percent of fiscal 2015 cases involved complaints of tax-refund-related identity theft, she noted. Almost 60 percent of TAS cases involved wage and investment taxpayers while another 40 percent involved small businesses and self-employed individuals, she added. »

Le NTA possède un autre outil, le *Taxpayer Assistance Order*¹⁶², lui permettant d'intervenir avec plus de mordant lorsque les gestes posés par l'administration fiscale ou, à l'inverse, son inaction, sont susceptibles de causer un préjudice sérieux - *significant hardship* - au contribuable, par exemple lorsque l'administration fiscale procède à la saisie d'un bien ou retient une somme due à un contribuable. La loi énumère justement certains critères permettant de déterminer la présence

¹⁵⁸ National Taxpayer Advocate, *Annual Report to Congress*, 2014, vol. 1, p. 529; voir aussi *Internal Revenue Manual*, c. 13.1.7, 5 février 2016, https://www.irs.gov/irm/part13/irm_13-001-007.html

¹⁵⁹ 2015 Internal Revenue Service Data Book, Department of the Treasury, Internal revenue Service, p. 51, <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/15datbk.pdf>

¹⁶⁰ William Hoffman, 2015, *Taxpayer Advocates Build Trust Across the Globe, Panelists Say*, (Entrevue avec Nina Olson), Tax Notes International, 23 novembre 2015.

¹⁶¹ *Ibid.*,

¹⁶² Section 7811 IRC.

d'un tel *hardship*.¹⁶³

(2) Determination of hardship

For purposes of paragraph (1), a significant hardship shall include—

- (A) an immediate threat of adverse action;
- (B) a delay of more than 30 days in resolving taxpayer account problems;
- (C) the incurring by the taxpayer of significant costs (including fees for professional representation) if relief is not granted; or
- (D) irreparable injury to, or a long-term adverse impact on, the taxpayer if relief is not granted.

Cette ordonnance qui ne peut être révisée que par une décision écrite et motivée du *National Taxpayer Advocate* ou du *Commissionner of Internal Revenue*, constitue un ordre intimant à l'IRS de corriger la situation. En 2014, le NTA a émis 362 telles ordonnances.¹⁶⁴

Les rapports déposés chaque année au Congrès américain par le NTA sont imposants et comprennent une mine d'informations fiscales. Ainsi, les 291 premières pages du volume 1 du rapport annuel 2015¹⁶⁵, déposé le 6 janvier 2016, comptant à lui seul 614 pages, portent sur les plaintes les plus fréquemment invoquées par les contribuables, assorties de commentaires et statistiques. Puis, conformément à l'obligation imposée au *National Taxpayer Advocate* en vertu de l'article 7803(c)(2)(B)(ii) IRC, la deuxième portion de ce volume émet des propositions législatives visant à éventuellement résoudre les difficultés les plus fréquemment rencontrées par les contribuables. L'avant-dernier segment de ce volume identifie les thèmes les plus récurrents ayant fait l'objet de litiges fiscaux portés devant les tribunaux au cours de la dernière année.

Le volume 2 de ce même rapport 2015 compte quatre sections¹⁶⁶. La première traite de la documentation fiscale que doivent soumettre les entités non imposables pour bénéficier du statut fiscal particulier qui y est associé, la deuxième traite des « délinquants fiscaux » et des moyens mis en œuvre par l'IRS pour tenter d'influencer une modification du comportement qui permettrait d'améliorer le dossier fiscal de ces contribuables. Dans la section suivante, le rapport analyse les impacts des vérifications fiscales effectuées par l'IRS sur le comportement des contribuables qui ont fait l'objet de telles vérifications. Finalement, la dernière section du tome 2 analyse de quelle façon la mission du *Taxpayer Advocate Service* pourrait être mieux remplie face au milieu hispanophone de plus en plus présent aux États-Unis.

Les documents publiés par le sont bien documentés et les propos sont appuyés par une recherche exhaustive. Bien entendu, le TAS est doté d'un personnel nombreux et compétent, notamment en fiscalité et en économique. Ses pouvoirs, infiniment plus étendus que ceux de l'ombudsman canadien, l'autorisent à scruter la législation et à suggérer des modifications de substance.

Ces rapports du NTA ne sont pas des documents de complaisance. Ainsi, seulement 56 % des recommandations formulées par le *National Taxpayer Advocate* dans son rapport de 2015, soit 65

¹⁶³ Section 7811(a)(2) IRC.

¹⁶⁴ *Supra.*, National Taxpayer Advocate, *Annual Report to Congress*, note 155, p. 542

¹⁶⁵ National Taxpayer Advocate, *Annual Report to Congress*, 2015, Janvier 2016, volumes 1 et 2, <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/reports/2015-annual-report-to-congress>

¹⁶⁶ National Taxpayers Advocate, *Annual Report to Congress*, 2015, vol. 2.

sur 116, ont été acceptées par l'IRS¹⁶⁷, ce qui marque un sérieux contraste avec le résultat de parfait 100 % obtenu année après année par l'ombudsman canadien depuis sa création.

Depuis, 2001, la *National Taxpayer Advocate*, est madame Nina Olson. Elle est détentrice d'un baccalauréat en droit de même qu'une maîtrise en droit fiscal et est impliquée dans le monde de la fiscalité depuis 1975. C'est ainsi qu'elle a pratiqué le droit fiscal durant plusieurs années et a même été la fondatrice du *The Community Tax Law Project* en 1992 à Richmond en Virginie, la première clinique fiscale privée installée en dehors des cadres universitaires ayant pour mission de représenter des contribuables à faibles revenus devant les autorités fiscales et les tribunaux. Une telle expertise fiscale qui est un gage de crédibilité auprès du Congrès américain à qui ses rapports sont présentés, constitue à juste titre une condition expressément prévue dans la loi fiscale américaine, le *Internal Revenue Code*¹⁶⁸, pour quiconque convoite ce poste. Cette même disposition législative prévoit que le NTA demeure indépendant de l'IRS à tous égards : le titulaire de ce poste ne peut avoir été à l'emploi du *Internal Revenue Service* au cours des deux années précédant son entrée en fonction et ne peut œuvrer pour l'IRS au cours des cinq années suivant la fin de son mandat.

Les bureaux du NTA sont situés à Washington. Cette proximité avec l'IRS lui permet d'avoir un accès instantané aux dossiers fiscaux des contribuables. Cependant, pour madame Olson, il est crucial que le NTA conserve une complète autonomie et indépendance face à l'IRS¹⁶⁹ :

"The idea is that you really will be somebody from outside the IRS," Olson says. "You won't be worried about your career path in the IRS. I'm not afraid of saying things. It's very clear what my job is: It's to speak out and to advocate. People in Congress have told me, 'You wouldn't do your job well if you weren't in conflict with the IRS at some point.' It's a position that has a lot of built-in tension. I'm part of the organization, and yet I'm continually pointing out to the organization its needs for improvement."

Dès 1998, madame Olson a suggéré au Congrès américain de participer au financement des cliniques fiscales pour les contribuables à faibles revenus - *Low Income Tax Clinic* (LITC); cette idée fut retenue et intégrée à l'article 7526 IRC qui prévoit maintenant l'assurance d'un soutien financier par le *Internal Revenue Service* (IRS) au bénéfice des LITC qui sont généralement issues du milieu universitaire ou communautaire, conditionnel à l'injection d'une somme semblable par l'entité bénéficiaire.

Pour l'année 2015¹⁷⁰, le IRS a accordé un financement, totalisant 10,25 millions de dollars, à 132 entités bénéficiaires¹⁷¹ réparties dans 49 États américains en plus du District de Columbia. Pour l'année 2014, ces cliniques ont fourni des services de consultation et de représentation à plus de 38 700 contribuables dont le revenu n'excédait généralement pas 2,5 fois le seuil de pauvreté¹⁷². Or, l'expérience démontre que les chances de succès des contribuables qui sont représentés sont

¹⁶⁷ National Taxpayer Advocate Releases IRS Responses to NTA Recommendations, IR-2016-112, Aug. 24, 2016, <https://www.irs.gov/uac/national-taxpayer-advocate-releases-irs-responses-to-nta-recommendations>

¹⁶⁸ Art. 7803 IRC

¹⁶⁹ Taxpayers, meet your advocate, <http://www.brynmawr.edu/alumnae/bulletin/olson.htm>

¹⁷⁰ <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5066.pdf>

¹⁷¹ La liste des bénéficiaires des sommes peut être consultée à la publication 4134 : <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4134.pdf>

¹⁷² Federal Register, 22 Janvier 2015, p. 3237, <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2015-01-22/pdf/FR-2015-01-22.pdf>

plus élevées que lorsque les contribuables défendent eux-mêmes leurs dossiers.¹⁷³ En 2014, le revenu maximal permettant l'accès à de telles cliniques pour une personne seule était de 29 425 \$ et augmentait de 10 400 \$ pour chaque personne additionnelle à l'intérieur de la cellule familiale. Ainsi, le plafond de revenu atteignait la somme de 39 825 \$ pour une famille de deux personnes.

Bien que les préposés du TAS soient souvent recrutés à même le personnel de l'IRS - le TAS est une composante de l'IRS et un tel mouvement de personnel est favorisé en vertu des ententes contractuelles de travail - madame Olson nous a indiqué qu'un nombre croissant d'employés des chapitres locaux du TAS, le *Local Taxpayer Advocate*, provient d'autres milieux, notamment des cliniques fiscales populaires, les LITC. De plus, bien qu'aucune restriction n'empêche un employé du TAS de rejoindre les rangs de l'IRS (hors TAS), l'expérience démontre que le personnel du TAS est plutôt fidèle et demeure en poste pour une durée prolongée.

L'élément le plus frappant du TAS est l'accessibilité et la transparence de cette institution. Dans le cadre de la rédaction de ce document, nous avons bénéficié d'un soutien incroyable de madame Nina Olson que nous avons contactée, par courriel, afin de la rencontrer à ses bureaux de Washington. Moins de 24 heures plus tard, la date de la rencontre à Washington était fixée. Madame Olson avait déjà organisé deux jours de rencontres à son bureau de Washington, certaines avec elle-même et quelques membres de son personnel sur place, d'autres depuis son bureau par conférences téléphoniques avec des experts du TAS localisés partout aux États-Unis. Une autre rencontre a eu lieu, celle-là à Chicago, avec une autre responsable régionale du TAS. Une fois de plus, nous avons été en mesure d'apprécier la grande disponibilité des responsables sur place.

Nous aurions souhaité recevoir un accueil semblable de la part du Bureau de l'ombudsman des contribuables du Canada. Hélas, neuf mois se sont écoulés entre notre demande et la rencontre. Ajoutons que la rencontre avec madame Profit a eu lieu moins de trois semaines après notre participation à une commission parlementaire en fiscalité à Ottawa (sur un tout autre sujet) alors que nous avons profité de cette occasion pour informer quelques politiciens plus influents de cette absence de réponse de l'ombudsman. Moins de 48 heures plus tard, nous recevions une invitation du bureau de madame Profit.

6.2 *Inspector General of Taxation (IGT) en Australie*¹⁷⁴

L'Australie offre un régime semblable à celui de l'ombudsman canadien. En 1977, le *Office of the Commonwealth Ombudsman* a été institué en vertu du *Ombudsman Act*¹⁷⁵ afin de protéger les droits des citoyens en général face à l'administration gouvernementale.

¹⁷³ Jeff A. Wilson et al., *Impact of Taxpayer Representation on the Outcome of Earned Income Tax Credit Audits*, 2007 IRS Research Bulletin 91, 92 (2007) cité dans Keith Fogg, Sime Jozipovic, « How Can Tax Collection Be Structured to Observe and Preserve Taxpayer Rights: A Discussion of Practices and Possibilities », *International Conference on Taxpayer Rights*, Washington, 18 Novembre 2015, http://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/tax_lawyer/vol69/693/fogg-jozipovic-how-can-tax-collection-be-structured-itrc-paper-ttl-16spring-p513-565.authcheckdam.pdf

¹⁷⁴ Pour un texte résumant bien ce sujet, voir : Ali Noroozi, « The Role of Inspector-General of Taxation in Australia », *Taxpayer's rights conference*, Washington, novembre 2016, https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2015/11/Noroozi_Final_Paper.pdf

¹⁷⁵ Ombudsman Act 1976 – Sect. 6D, http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/oa1976114/s6d.html

« In Australia, the Office of the Commonwealth Ombudsman exists to safeguard the community in its dealings with Australian Government agencies, and to ensure that administrative actions by those agencies are fair and accountable. »¹⁷⁶

Puis, en 1995, la juridiction de l'ombudsman a été étendue afin d'ajouter plus spécifiquement les plaintes inhérentes au secteur de la fiscalité. À l'instar du système canadien, seules les plaintes sur les services – et non sur le fond – pouvaient faire l'objet d'un examen par l'ombudsman.

En parallèle, en 2001, l'Inspector-General of Taxation a été institué en vertu du *Inspector-General of Taxation Act 2003*¹⁷⁷. Cette institution, le IGT, avait davantage pour mission de faire des analyses systémiques et de proposer des recommandations portant sur de réels enjeux fiscaux nécessitant une connaissance approfondie de la fiscalité dans un rôle totalement indépendant de celui de l'Agence du revenu d'Australie - le *Australian Taxation Office*.

« The IGT can assist you to address your complaints about the administrative actions of ATO and the TPB. Generally, administrative actions relate to the conduct of the ATO and the TPB in their interactions with you, including the policies and procedures which guide these actions. They do not include decisions such as how much tax you have been assessed to pay or whether you should be registered as a tax agent.

The IGT also seeks to improve the administration of the tax system for the benefit of all taxpayers by undertaking broader reviews and making recommendations to the ATO and to the Government. »¹⁷⁸

L'équipe du IGT était alors composée de spécialistes de la fiscalité de sorte que l'impact des rapports qu'ils produisaient avait davantage d'impact que ceux de l'ombudsman australien.

« The IGT has strong powers to compel production of documents by tax officials and to take evidence from tax officials where this proves necessary. This ensures that systemic tax administration issues can be rigorously pursued and examined. The IGT also seeks to identify relevant material to inform the consideration of systemic issues and to avoid duplication. »¹⁷⁹

La cohabitation de ces deux entités a cessé¹⁸⁰ tout récemment, soit au mois de mai 2015, étant donné une insatisfaction grandissante de la communauté fiscale notamment, compte tenu des pouvoirs très limités accordés à l'ombudsman face à la toute puissante machine fiscale.

« Ombudsman was a toothless tiger when it came to tax issues as there was not the required level of expertise within the agency that tax issues demand and the Ombudsman would often make decisions in favour of the Tax Commissioner rather than the taxpayer. There were also concerns within

¹⁷⁶ Colin Neave, *Taxpayer Ombudsman's perspectives on Australian tax administration*, Commonwealth ombudsman Atax 11th International tax administration conference, Sydney, 14 avril 2014; http://www.ombudsman.gov.au/__data/assets/pdf_file/0023/33719/14-April-2014-Taxation-Ombudsmans-perspectives-on-Australian-tax-administration.pdf

¹⁷⁷ Act No. 28 of 2003 as amended, <https://www.legislation.gov.au/Details/C2008C00249>; pour plus d'explications, voir *Inquiry into the External Scrutiny of the Australian Taxation*, Inspector general of taxation, March 2016, p. 21 et ss : <http://igt.gov.au/files/2013/03/Standing-Committee-Tax-Revenue-Submission.pdf>

¹⁷⁸ <http://igt.gov.au/about-us/our-role/>

¹⁷⁹ Executive minute on Joint committee on Public accounts and audits reports 426, Ninth biannual hearing with the Commissioner of Taxation

¹⁸⁰ Australian Government, *Budget Measures Budget Paper No 2 2014-15* (Mai 2014) p 217.

government that people were not using the Ombudsman to help resolve their complaints. »¹⁸¹

L'ombudsman avait lui-même admis que la perception des gens n'était pas très favorable au *statu quo*¹⁸² :

It has been said that while the office of the Ombudsman was "not very well equipped for hunting lions....it [could] certainly swat a lot of flies".

Ce nouveau guichet unique qui reçoit dorénavant les plaintes portant sur les services offerts par le *Australian Tax Office* en plus de procéder aux analyses systémiques a fait l'objet d'un accueil favorable par la communauté.

« The new arrangement is due to commence on May 1, just over a week away, but taxpayers should be rejoicing, as Noroozi has gained a reputation as a ferocious Tax Office watchdog and a tenacious taxpayer advocate. »¹⁸³

Le poste d'*Inspector-General* est détenu par Ali Noroozi, un ingénieur détenant aussi une maîtrise en droit fiscal de l'Université de Sydney en Australie. Avant sa nomination en 2008, il avait œuvré durant une douzaine d'années pour des cabinets de comptables et d'avocats à titre d'expert en fiscalité. Dans son travail, il est appuyé par une solide équipe de spécialistes en fiscalité¹⁸⁴.

La trop grande proximité que nous avons critiquée entre le Bureau de l'ombudsman canadien et la ministre du Revenu ne se pose pas en Australie tel que le démontrent ces quelques lignes décrivant la relation professionnelle davantage tendue entre le *Australian Tax Commissioner* (chef de l'Agence du revenu) et l'*Inspector General* Noroozi¹⁸⁵:

« But there is much more to this story, including the worst kept secret in the tax community, which is that Tax Commissioner Chris Jordan and the ATO's chief scrutineer, Inspector General of Taxation Ali Noroozi, don't see eye to eye...

What this is really about is a personality clash, a power play between the commissioner and inspector-general," observes a source close to bunfight...

Chris Jordan sees himself as having done a really good job and thinks he's reached the point where he should have less scrutiny.

Of course, it's not all down to personalities.

There is a very serious question to be answered: what is the right level of scrutiny to safeguard the interests of taxpayers without weighing the ATO down in paper work.

¹⁸¹ <http://www.crikey.com.au/2015/04/23/no-more-brick-walls-tax-complaints-outsourced-to-watchdog/>

¹⁸² Colin Neave, *Taxpayer Ombudsman's perspectives on Australian tax administration*, Commonwealth ombudsman Atax 11th International tax administration conference, Sydney, 14 avril 2014; http://www.ombudsman.gov.au/__data/assets/pdf_file/0023/33719/14-April-2014-Taxation-Ombudsmans-perspectives-on-Australian-tax-administration.pdf

¹⁸³ Chris Seage, *No more 'brick walls': tax complaints outsourced to watchdog*, <https://www.crikey.com.au/2015/04/23/no-more-brick-walls-tax-complaints-outsourced-to-watchdog/>

¹⁸⁴ Meet the boss, Ali Noroozi, *The Australian Business Review*, <http://www.theaustralian.com.au/business/the-deal-magazine/meet-the-boss-ali-noroozi/story-e6frgabx-1226476499123>

¹⁸⁵ <http://www.afr.com/news/policy/tax/chris-jordan-v-ali-noroozi-in-personality-clash-over-ato-scrutiny-20160316-gnl0cn>

Mr Jordan - who represents a break in tradition in that he comes from a corporate background rather than being a career bureaucrat - has spoken publicly about the large amount of scrutiny the ATO faces from external agencies, including Mr Noroozi's office, the Australian National Audit Office (which audits the federal public service) and parliamentary inquiries.

"If you think about what's involved in all that 'regulation of the regulator', all that scrutiny; the number of people and hours it takes to research, write, review and respond to these committees and reports – you have to wonder, is that really cost effective for the benefit we might receive?" Mr Jordan said in 2014. »

Le budget annuel de l'*Inspector General of Taxation* se situe dans les 6,5 millions de dollars¹⁸⁶, soit près de trois fois le budget consenti à l'ombudsman des contribuables du Canada.

Les rapports systémiques publiés par l'*Inspector General* portent sur des enjeux dont la compréhension exige des connaissances en fiscalité et dans plusieurs domaines reliés à la finance. Cela contraste singulièrement avec l'approche de l'ombudsman des contribuables du Canada qui est d'avis, comme elle nous l'a indiqué en entrevue¹⁸⁷, que la présence de fiscalistes spécialisés n'est pas utile compte tenu de l'étendue plus restreinte de son mandat. Le rapport produit en 2015 par l'*Inspector General* portant sur le recouvrement de dettes en est une illustration frappante.¹⁸⁸ Le tout dernier rapport porte sur la tension qui existe dans les relations entre les autorités fiscales et les conseillers fiscaux des contribuables; il a été rédigé dans la foulée des nombreuses doléances exprimées par ces derniers. Or, on se souviendra du rapport de l'ombudsman des contribuables du Canada dans le cadre d'une « Note à la ministre » à la suite des plaintes déposées par ces représentants et qui concluait que les problèmes qui avaient pu exister n'étaient qu'un mauvais souvenir et que tout allait maintenant pour le mieux. Or, en Australie, dans son rapport, l'*Inspector General* a conclu bien autrement. Non seulement a-t-il fait preuve d'empathie et de compassion face aux demandes exprimées par les représentants des contribuables, il a aussi formulé des recommandations aux autorités fiscales qui ont rejeté cinq des 26 recommandations, preuve que l'*Inspector General* n'est pas simplement à la solde de l'Agence du revenu australienne.

En somme, bien que l'éventail des services offerts aux contribuables australiens ne puisse être comparé à celui dont bénéficient les contribuables américains, il n'en demeure pas moins que, compte tenu du budget relativement restreint qui y est consacré, ce système est infiniment plus efficace que celui dont bénéficient les contribuables canadiens. L'expertise fiscale de l'*Inspector General of Taxation* australien et de son équipe de même que l'indépendance qui caractérise ce service marquent un contraste frappant avec l'offre de service canadienne et permet ainsi aux contribuables australiens de compter sur un chien de garde plus efficace dans la protection de leurs droits.

¹⁸⁶ http://www.treasury.gov.au/~media/Treasury/Publications%20and%20Media/Publications/2015/PBS%202015/Ddownloads/PDF/10_IGT.ashx, p. 280.

¹⁸⁷ Entrevue avec madame Sherra Profit, Ottawa, le 28 juin 2016.

¹⁸⁸ <http://igt.gov.au/publications/reports-of-reviews/atos-approach-to-debt-collection/chapter-1/>

6.3 *Prodecon* au Mexique¹⁸⁹

Le bureau de l'ombudsman des contribuables du Mexique - *Prodecon*- est un organisme public indépendant créé par législation¹⁹⁰ qui a été mis sur pied en septembre 2011. Depuis sa création, il est dirigé par madame Diana Bernal, une avocate ayant œuvré en fiscalité qui a aussi été magistrat au tribunal fiscal et députée du congrès mexicain. Elle dirige une équipe d'environ 550 personnes - majoritairement des comptables et des avocats - localisées dans 30 bureaux et réparties dans chacun des États mexicains. Son budget est de plus de 50 millions de dollars canadiens dans un pays où le salaire moyen est à peine de 5 \$ par jour.

Prodecon, en plus de publier des rapports sur des enjeux systémiques, de recevoir et d'analyser les 40 000 plaintes annuelles des contribuables, joue deux rôles majeurs dans la protection des droits des contribuables. D'une part, il agit, à la demande des contribuables, à titre de médiateur dans tous les litiges où un impôt fédéral est en jeu. Dans 68 % de ces dossiers de médiation¹⁹¹, les contribuables sont représentés par avocats. La décision du médiateur lie les parties en cause¹⁹² et les contribuables s'en déclarent satisfaits dans 80 % des dossiers¹⁹³. Aussi, lorsque le montant en litige est inférieur à environ 50 000 \$ américains, le *Prodecon* représente sans frais les contribuables devant les tribunaux¹⁹⁴.

En somme, *Prodecon* offre un service calqué davantage sur le système américain non seulement par les compétences en fiscalité qu'on y retrouve, mais par la production de rapports étoffés sur des problèmes systémiques alliée à une protection des droits individuels se traduisant par un programme de médiation et aussi de représentation de certains dossiers de contribuables devant les tribunaux.

¹⁸⁹ <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon>; pour mieux comprendre le travail de l'ombudsman du Mexique, voir : Diana Bernal, « The role of Prodecon in the protection of taxpayers' rights », Taxpayer's rights conference, Washington, novembre 2016, https://taxpayerrightsconference.com/wp-content/uploads/2015/11/Role_Prodecon.pdf

¹⁹⁰ Selon le site web de *Prodecon*, « *Prodecon* a été institué par décret publié au Journal officiel de la Fédération le 4 Septembre 2006. ; cette loi a été contestée par le procureur général de la République devant la Cour suprême de justice de la nation par l'action d'inconstitutionnalité 38/2006. Ce litige fut résolu le 16 mai 2008, de sorte que la loi a été publiée avec ses dernières réformes le 7 Septembre 2009 » (traduction libre de l'espagnol) <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/nosotros/historia>

¹⁹¹ Ces informations nous ont été fournies par madame Bernal lors d'une rencontre qui a eu lieu à son bureau de Mexico city au mois de février 2016.

¹⁹² *International Tax Review*, 24 février 2015, <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3430272/Mexican-Taxpayers-OmbudsmanMediator-empowerment.html>

¹⁹³ *Supra*, note 191.

¹⁹⁴ *Op. cit.*, note 189, Diana Bernal.

7. Synthèse et recommandations

L'intérêt pour cette recherche est né d'une rencontre en Australie, au cours de l'année 2010, avec madame Nina Olson, la United States Taxpayers's Advocate. À notre étonnement, madame Olson nous avait alors informés qu'elle avait en quelque sorte contribué à la réflexion canadienne menant à la création du Bureau de l'ombudsman des contribuables du Canada en 2007 puisque l'Agence du revenu du Canada l'avait au préalable invitée à Ottawa afin de présenter la structure américaine. Ainsi, compte tenu de notre intérêt pour l'approche américaine à ce chapitre et, avouons-le, de notre ignorance quasi totale de l'institution canadienne, c'est avec beaucoup d'enthousiasme que nous avons entamé la recherche portant sur le Bureau de l'ombudsman des contribuables du Canada qui constitue en somme un premier pas dans la défense des droits individuels et collectifs des contribuables canadiens.

Cette recherche nous a permis de constater les écarts importants qui existent entre la position canadienne et les diverses formules proposées par le Mexique, l'Australie et les États-Unis, autant dans le libellé du mandat confié à l'ombudsman, dans les relations qui existent entre cette institution et les autorités fiscales locales que dans l'étendue des mandats réalisés par l'ombudsman. Cette comparaison avec les travaux menés par les ombudsmans des autres juridictions nous force à conclure qu'après 10 ans d'existence, l'institution canadienne doit faire l'objet de révisions majeures. Sans une réforme majeure, c'est son existence même qui doit être remise en cause.

De façon générale, cette nouvelle orientation doit tendre rapidement vers une autonomie et une indépendance plus marquées de l'ombudsman face à la ministre du Revenu et aux autorités fiscales, en débutant notamment par une reconnaissance législative de l'ombudsman, de son mandat et de ses pouvoirs. L'intégration de cette institution dans la loi lui assurera plus de visibilité et agira comme rempart contre les décisions discrétionnaires et abusives des autorités fiscales, permettant ainsi à l'ombudsman d'avoir davantage les coudées franches dans le cadre de son travail.

Par ailleurs, il est impératif que l'ombudsman soit dorénavant au service des contribuables et non de la ministre du Revenu tel que le prévoit le décret¹⁹⁵ établissant le mandat de l'ombudsman :

« L'ombudsman a pour mandat d'aider, de conseiller et de renseigner le ministre sur toute question relative aux services fournis à des contribuables par l'Agence du revenu du Canada (ARC). »

Par ailleurs, l'accroissement de cette indépendance doit, à l'instar du système américain, se manifester par une interdiction que l'Ombudsman puisse occuper des fonctions avec les autorités fiscales canadiennes au cours d'une période raisonnable précédant sa nomination et à l'expiration de son mandat.

Contrairement à l'approche adoptée par madame Profit, nous considérons que la présence au Bureau de l'ombudsman d'employés issus de l'Agence du revenu n'est pas un gage de compétence suffisante en fiscalité. Le Bureau doit pouvoir compter sur une gamme variée de spécialistes, notamment en fiscalité, si son objectif est réellement de répondre aux besoins des contribuables canadiens et de soumettre au ministre du Revenu des propositions crédibles et étoffées visant à améliorer le sort des contribuables.

¹⁹⁵ <http://www.oto-boc.gc.ca/whwr/rdrncnel-fra.pdf>

Tel que le précisait madame Olson, la titulaire du poste aux États-Unis : « You wouldn't do your job well if you weren't in conflict with the IRS at some point »¹⁹⁶. Cette vision est, à n'en pas douter, celle que nous retrouvons aussi chez l'*Inspector General of Taxation* d'Australie. Or, à ce jour, l'absence de réel sens critique dans tous les écrits et rapports de l'ombudsman canadien s'est traduite par une acceptation de toutes les recommandations par la ministre du Revenu national ; ceci démontre certes une bonne entente avec le titulaire du poste, mais surtout une trop grande proximité que nous pourrions comparer à celle existant dans les rapports entre un employeur et un employé. Ce laxisme que l'on retrouve dans les recommandations de l'ombudsman n'est certes pas souhaitable puisqu'il ne protège pas suffisamment les contribuables contre les abus dont ils peuvent être victimes.

Afin d'assurer l'indépendance de la fonction, l'ombudsman doit être nommé de façon à inamovible pour un terme renouvelable de cinq ans. Aussi, l'ombudsman doit absolument être un juriste détenant une spécialité en fiscalité et cette carence visant les deux ombudsmans canadiens ayant occupé le poste à ce jour ne peut être davantage tolérée en dépit d'une certaine expertise qui pourrait se retrouver chez des membres de leur personnel. Le capitaine du navire doit non seulement être en mesure de bien saisir les doléances exprimées par les contribuables, mais il doit aussi être en mesure d'anticiper les situations qui peuvent être source de conflits et suggérer des solutions. Aussi, cette méconnaissance de la fiscalité fragilise nécessairement les rapports de force entre le Bureau de l'ombudsman et les autorités fiscales, au détriment des contribuables, puisque le gagnant dans une négociation est souvent celui qui possède la meilleure connaissance de tous les aspects du dossier.

L'ombudsman doit aussi posséder une très bonne maîtrise du français et de l'anglais, autant à l'oral qu'à l'écrit. Bien entendu, l'ombudsman devra cesser d'ignorer le Québec lors de ses déplacements et la qualité de la langue française dans ses rapports devra être nettement améliorée. Pour atteindre ces derniers objectifs, aucun compromis ne pourra être fait quant aux compétences linguistiques du titulaire du poste qui devra être réellement bilingue. À ce sujet, le Bureau de l'ombudsman fait piètre figure et la justification que nous a donnée madame Profit, soit que la version française des documents est rédigée par des traducteurs qui ne font pas partie de son bureau et qu'elle ne peut en assurer la qualité étant donné son niveau limité de connaissance du français, est inacceptable et fait preuve d'un manque de sensibilité pour les contribuables canadiens. La fiscalité est un créneau d'activité spécialisé et les traducteurs, lorsqu'ils sont requis, doivent connaître le langage spécialisé utilisé dans un domaine particulier.

Afin d'offrir des services adéquats, il est essentiel que la compétence juridictionnelle du Bureau de l'ombudsman fasse l'objet d'une refonte majeure afin de déborder des huit droits identifiés qui constituent présentement le cadre de son mandat. L'ombudsman doit, sans contredit, être en mesure de venir en aide aux contribuables à l'égard de la substance fiscale d'une cotisation. Dans une première version améliorée et selon l'ampleur de l'enveloppe budgétaire qui y serait consacrée, la juridiction élargie pourrait être limitée aux individus alors que les sociétés et fiducies en seraient exclues. Aussi, selon l'ampleur du cadre budgétaire disponible, le cadre de travail de l'ombudsman pourrait, de façon temporaire, être restreint à des sections de la loi qui touchent une masse critique de contribuables. Par exemple, les saisies et perquisitions de même que les exécutions forcées de dettes fiscales et les pénalités sont des sphères qui ont des répercussions qui requièrent l'intervention d'un ombudsman. On pourrait aisément extrapoler aux situations de fiscalité familiale et de fiscalité au décès. Ces modifications au cadre juridictionnel serviront sans doute de

¹⁹⁶ Taxpayers, meet your advocate, <http://www.brynmawr.edu/alumnae/bulletin/olson.htm>

bougie d'allumage permettant de corriger plusieurs autres lacunes que nous avons identifiées dans ce rapport.

Ainsi, le mandat de l'ombudsman doit maintenant être orienté vers un service beaucoup plus ambitieux. En restreignant les pouvoirs de l'ombudsman aux normes de qualité, c'est tout comme si l'épicier, dont le service de boucherie a remis au client de la viande avariée en utilisant la main gauche plutôt que la droite, faisait enquête afin de connaître la raison pour laquelle la main gauche a été utilisée plutôt que d'axer son enquête sur la qualité du produit vendu!

L'ombudsman doit effectuer des recherches de substance qui originent notamment des préoccupations exprimées par les citoyens. Bien entendu, l'amplification des recherches ne sera possible qu'avec une bonification substantielle des budgets permettant l'embauche de personnel spécialisé additionnel. On pourrait ici déplorer le peu d'intérêt démontré par les regroupements de fiscalistes pour les travaux de l'ombudsman; toutefois, nous croyons que cela est causé par le cadre restreint et peu approfondi des recherches produites par le Bureau de l'ombudsman qui n'incite guère les fiscalistes à utiliser et commenter ses travaux. Nous croyons que cette situation changera à coup sûr lorsque le Bureau de l'ombudsman constituera un outil sérieux de mode alternatif de résolution de conflit intégré au quotidien de ces professionnels.

L'ombudsman doit être en mesure de réagir rapidement et efficacement. À titre d'exemple, de très nombreux contribuables canadiens ont reçu, au printemps 2016, des appels téléphoniques de fraudeurs leur demandant des sommes à titre d'impôts impayés. Bien que des mises en garde aient été publiées sur le site de l'Agence du revenu du Canada, le site de l'ombudsman est demeuré totalement silencieux à ce sujet. Pourtant, parmi les droits énoncés par la Charte, le 14^e droit ne lui donne-t-il pas juridiction dans un tel cas ?

« Vous êtes en droit de vous attendre à ce que nous vous mettions en garde contre des stratagèmes fiscaux douteux en temps opportun »

Nous avons discuté de ce fléau de fraudeurs lors de notre rencontre avec madame Profit à la fin du mois de juin 2016 et elle nous a informés que l'absence d'informations sur le site de l'ombudsman était occasionnée par les délais informatiques. Au début du mois de septembre 2016¹⁹⁷, soit plus de deux mois plus tard, rien n'avait été fait! Voici une belle opportunité manquée. L'ombudsman aurait dû être en mesure de conseiller, d'une part, l'Agence pour ce qui est des meilleures façons de mettre en garde les contribuables contre ce genre de stratagèmes et, d'autre part, les contribuables qui en sont victimes.

En somme, le Bureau de l'ombudsman doit devenir l'outil de référence des contribuables dans la défense de leurs droits en matière fiscale. Pour y arriver, une étape essentielle devra être franchie : le Bureau devra être connu du grand public. Pour le moment, nous avons procédé à un bref sondage nullement scientifique dans notre milieu personnel et professionnel et nous n'avons pas été en mesure de trouver une seule personne qui connaissait cette institution. La raison en est fort simple : les médias ne s'y intéressent guère étant donné la faiblesse des recommandations et l'absence de polémique qu'elles soulèvent. Les contribuables eux-mêmes démontrent peu d'intérêt compte tenu de la méconnaissance de l'institution, de l'étroitesse de sa juridiction et de l'absence de pouvoirs lorsqu'un problème surgit. Finalement, les fiscalistes n'y ont pas recours étant donné l'absence globale d'efficacité du Bureau dans le cadre d'une contestation fiscale.

En somme, les modèles américain, australien et mexicain constituent des sources d'inspiration qui

¹⁹⁷ C'est à ce moment que ce texte a été complété.

devraient guider la réforme canadienne. La taille du budget consacré au programme américain, sa reconnaissance législative, l'accès aux dossiers des contribuables de même que l'expertise de l'équipe du TAS constituent certes des atouts indéniables afin d'assurer une meilleure protection des droits des contribuables américains. Au Mexique, le Prodecon offre un service de médiation et de représentation auprès des tribunaux qui mérite qu'on s'y attarde.. Le système australien dont la taille du budget est infiniment plus modeste, en plus d'offrir des interventions axées sur les services offerts par l'Agence du revenu australienne, contient un volet d'analyse systémique ciblant des problèmes de substance en fiscalité vécus par une masse critique de contribuables. Bien entendu, l'expertise fiscale de l'équipe australienne constitue l'ingrédient de base à cette recette.

Nous croyons que le système canadien devrait emprunter certaines composantes à chacun de ces modèles afin d'offrir une alternative à la judiciarisation des litiges fiscaux tout en permettant à un ombudsman qualifié - satisfait de l'apparence de droit du dossier d'un contribuable - de le défendre auprès du ministre du Revenu. Le budget actuel du Bureau canadien ne permet toutefois pas de copier l'un ou l'autre de ces modèles; il doit être augmenté de façon significative.

Conclusion

La fiscalité est complexe et le Bureau de l'ombudsman mérite une place de choix parmi les mécanismes offerts aux contribuables pour en faciliter la compréhension et équilibrer les forces en présence lors des confrontations avec les autorités fiscales qui peuvent s'avérer longues, coûteuses et épuisantes, autant économiquement que mentalement, pour les contribuables.

L'ombudsman doit jouer un rôle beaucoup plus actif. Le professeur Vern Krishna est un des rares experts à avoir commenté en ces termes la faiblesse de cette institution¹⁹⁸ :

« The government also appointed a Taxpayers' Ombudsman, who would act as an independent and impartial officer at arm's length from the Canada Revenue Agency. Nevertheless, while proclaiming independence, the Ombudsman reports to the CRA's Minister on departmental transgressions of the Bill, but has no power to intervene on specific files and remedy wrongs. »

À la lumière des modèles américain, australien et mexicain, le Bureau de l'ombudsman doit procéder à une sérieuse introspection et réaliser que l'heure des bilans est maintenant venue. Il doit être l'initiateur de cette nécessaire révision qu'il doit présenter à la ministre du Revenu national avec conviction en dénonçant sa propre incapacité à porter secours aux contribuables en plus de suggérer des avenues porteuses de solutions permettant d'améliorer le sort des contribuables. Le budget annuel de deux millions de dollars est clairement insuffisant pour atteindre les résultats souhaités et en même temps beaucoup trop élevé compte tenu de la maigreur des retombées actuelles.

En somme, l'ombudsman n'a d'autre choix que de mener cette lutte ou fermer les livres!

¹⁹⁸ Vern Krishna, « Canada needs a Charter of taxpayer rights », *Financial Post*, le 14 octobre 2015, <http://business.financialpost.com/legal-post/vern-krishna-canada-needs-a-charter-of-taxpayer-rights>