Document generated on 05/09/2025 1:59 p.m.

Lex Electronica

Lex Electronica

COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT ET ACCÈS À LA JUSTICE : BIEN AU-DELÀ DU SIMPLE TRIBUNAL ITINÉRANT

Annick Provencher

Volume 28, Number 6, 2023

Soirées de la justice du CRDP 2023 : les espaces de la justice

URI: https://id.erudit.org/iderudit/1111816ar
DOI: https://doi.org/10.7202/1111816ar

See table of contents

Publisher(s)

Centre de recherche en droit public Université de Montréal

ISSN

1480-1787 (digital)

Explore this journal

Cite this article

Provencher, A. (2023). COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT ET ACCÈS À LA JUSTICE : BIEN AU-DELÀ DU SIMPLE TRIBUNAL ITINÉRANT. *Lex Electronica*, *28*(6), 8–42. https://doi.org/10.7202/1111816ar

Article abstract

La Cour canadienne de l'impôt est le tribunal qui a, entre autres, compétence pour entendre les appels de cotisations d'impôt par les contribuables, au fédéral. Qualifié d'être parmi les domaines du droit les plus complexes au Canada, le droit fiscal est un domaine opaque et parfois incompréhensible même pour les contribuables les plus aguerris. Cette opacité, à elle seule, peut apparaître comme un frein à l'accès à la justice, surtout qu'un nombre important de contribuables se représentent seuls contre la partie intimée, l'Agence du revenu du Canada. La Cour canadienne de l'impôt compte tout de même des mesures visant à rendre le litige fiscal plus facilement accessible aux contribuables. La Cour canadienne est une cour itinérante qui se déplace dans plusieurs villes du Canada. L'accès géographique à la Cour est un aspect important dans l'accès à la justice mais n'est certainement pas le plus central. La Cour a mis en place une foule de mesures visant à diminuer les obstacles procéduraux pouvant empêcher les contribuables d'accéder pleinement au tribunal. Néanmoins, comme tente de le démontrer cet article, l'accès à la justice est une question qui se définit bien au-delà de ce que peut faire la Cour canadienne de l'impôt et doit impliquer toutes les parties prenantes dans une approche holistique.

© Annick Provencher, 2024

This document is protected by copyright law. Use of the services of Érudit (including reproduction) is subject to its terms and conditions, which can be viewed online.

https://apropos.erudit.org/en/users/policy-on-use/

érudit

This article is disseminated and preserved by Érudit.

Érudit is a non-profit inter-university consortium of the Université de Montréal, Université Laval, and the Université du Québec à Montréal. Its mission is to promote and disseminate research.

https://www.erudit.org/en/

COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT ET ACCÈS À LA JUSTICE : BIEN AU-DELÀ DU SIMPLE TRIBUNAL ITINÉRANT

Annick PROVENCHER[16]

16 Annick Provencher est professeure agrégée à la Faculté de droit de l'Université de Montréal et co-directrice du programme de maîtrise en droit fiscal (HEC Montréal / Faculté de droit de l'Université de Montréal). Elle est chercheuse associée au Centre de recherche en droit public (CRDP) et au Centre de droit des affaires et de commerce international (CDACI). L'auteure souhaite mentionner qu'elle est impliquée dans le comité des règles de la Cour canadienne de l'impôt. Les opinions émises dans le présent article le sont à titre de chercheuse et ne lient aucunement la Cour canadienne de l'impôt. Cet article synthétise les éléments essentiels d'une présentation réalisée par l'auteure lors des Soirées de la justice du Centre de recherche en droit public le 23 mars 2023. Il est à noter que cet article fut soumis à la révision des pairs eu égard à la politique éditoriale de la revue *Lex Electronica.*

RÉSUMÉ

La Cour canadienne de l'impôt est le tribunal qui a, entre autres, compétence pour entendre les appels de cotisations d'impôt par les contribuables, au fédéral. Qualifié d'être parmi les domaines du droit les plus complexes au Canada, le droit fiscal est un domaine opaque et parfois incompréhensible même pour les contribuables les plus aguerris. Cette opacité, à elle seule, peut apparaître comme un frein à l'accès à la justice, surtout qu'un nombre important de contribuables se représentent seuls contre la partie intimée, l'Agence du revenu du Canada. La Cour canadienne de l'impôt compte tout de même des mesures visant à rendre le litige fiscal plus facilement accessible aux contribuables. La Cour canadienne est une cour itinérante qui se déplace dans plusieurs villes du Canada. L'accès géographique à la Cour est un aspect important dans l'accès à la justice mais n'est certainement pas le plus central. La Cour a mis en place une foule de mesures visant à diminuer les obstacles procéduraux pouvant empêcher les contribuables d'accéder pleinement au tribunal. Néanmoins, comme tente de le démontrer cet article, l'accès à la justice est une question qui se définit bien au-delà de ce que peut faire la Cour canadienne de l'impôt et doit impliquer toutes les parties prenantes dans une approche holistique.

INTRODUCTION

[17] Plusieurs acteurs juridiques ont récemment tiré la sonnette d'alarme sur les questions d'accès à la justice. Les tribunaux manquent de ressources ce qui occasionne coûts et délais pour les contribuables. La conversation sur l'accès à la justice au Québec est souvent axée sur la Cour du Québec et la Cour supérieure, deux tribunaux que les membres du Barreau du Québec ont l'habitude de côtoyer. Néanmoins, ces questions d'accès se posent encore plus particulièrement pour la Cour canadienne de l'impôt (« CCI » ou « Cour »). Cette Cour, une cour supérieure d'archives, a juridiction sur les appels de cotisations fiscales établies par l'Agence du revenu du Canada. Un sujet qui touche presque tous les contribuables canadiens.

[18] La CCI connaît les défis liés à l'accès à la justice et les juges y sont conscientisés. Les appels dans lesquels les contribuables sont non représentés totalisent environ 83 % de tous les dossiers en procédure informelle[17]. Ces appels concernent généralement des questions liées à l'application de la *Loi sur l'assurance-emploi*[18] ou de la *Loi de l'impôt sur le revenu*[19], l'une des lois les plus complexes et les plus techniques au Canada[20].

[19] L'accès à la justice a toujours été un point central dans l'histoire de la Cour, qui a toujours visé à faciliter un accès à faible coût pour les contestations liées à une cotisation d'impôt. La devise de la Cour est d'ailleurs : *Accessibilitas, libertas, equabilitas* (accessibilité, liberté, égalité). La Cour a fait, et fait toujours, des efforts en vue d'élargir l'accès à la justice fiscale. L'exemple de ces efforts procéduraux est l'aspect « itinérance » de la Cour qui se déplace à la rencontre des contribuables dans plusieurs villes canadiennes. Mais cette caractéristique n'est qu'un élément dans l'éventail des mesures proposées par la Cour pour favoriser l'accès à la justice.

[20] Le présent article explore les mesures en place pour faciliter l'accès à la justice en matière fiscale. Il conclut que de s'attaquer aux seuls obstacles procéduraux ne permet pas l'accès à la justice substantive. Des mesures permettant l'atteinte de la connaissance fiscale, des possibilités élargies de règlements des différends et la prise en considération des inégalités sociales sont également des éléments cardinaux. Bien que ces derniers facteurs d'accès à la justice soient également considérés, nous constatons rapidement que l'accent est encore mis sur les obstacles procéduraux. L'accès à la justice, dans ce contexte, n'est pas l'affaire que de la CCI, mais devient une question qui devrait intéresser aussi les parties prenantes en droit fiscal. Notre examen s'inscrit conséquemment dans le contexte plus large du régime fiscal canadien.

17 L'information nous a été fournie par la Cour canadienne de l'impôt le 13 mars 2023.

18 *Loi sur l'assurance-emploi*, L.C. 1996, ch. 23.

19 *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5e suppl.) (la « LIR »).

20 Voir le commentaire de la juge l'Heureux-Dubé dans *Thibaudeau c. Canada*, [1995] 2 R.C.S. 627 qui affirmait que « La distinction attaquée provient de la LIR, qui est incontestablement la loi la plus complexe et la plus truffée de distinctions au Canada » (par. 57).

1. LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT : CE TRIBUNAL MÉCONNU

[21] Les questions d'accès à la justice ont toujours fait partie des gènes de la CCI. Dès les années 1940, ces questions étaient au centre des discussions lors de la création des institutions ancêtres de la CCI. Évidemment, l'objet des réflexions et les solutions proposées ont évolué au cours des années. L'historique de la CCI, les questions de compétence, de même que ses procédures sont donc cardinales à la compréhension du rôle que la CCI peut et doit jouer pour offrir un meilleur accès à la justice fiscale.

1.1 HISTORIQUE : L'ACCÈS À LA JUSTICE DANS L'ADN DE LA CCI

[22] La création de la CCI remonte à 1983 et est le résultat de multiples changements législatifs au cours des années afin de déterminer le bon forum pour entendre les appels en matière fiscale, notamment en matière de cotisations découlant de la LIR[21].

[23] Les impôts sur le revenu n'ont été introduits, au Canada, que lors de la première guerre mondiale. Ils devaient alors servir à financer les efforts de guerre du pays. Dès 1916, le premier impôt sur le revenu des sociétés est mis en place[22] et l'année suivante, ce sont les particuliers qui doivent s'assujettir à l'impôt[23]. La loi de 1917 prévoyait qu'un conseil d'arbitrage pourrait être mis en place par le gouverneur en conseil afin d'entendre les contestations fiscales. Or, celui-ci n'a jamais été constitué[24] et a été aboli en 1923[25]. Les appels de cotisation fiscale étaient, dès lors, entendus par le ministère des Finances puis en appel par la Cour de l'Échiquier[26].

[24] La Cour de l'Échiquier était, cependant, un tribunal peu flexible. Une volonté de traiter rapidement et à moindre coût les procès fiscaux ont donc mené à la création de la Commission d'appel de l'impôt sur le revenu (CAIR), en 1946[27]. Il était possible de porter les décisions de la Commission en appel à la Cour de l'Échiquier, selon un appel *de novo,* ce qui signifiait que des nouveaux faits et de nouveaux arguments pouvaient

21 Plusieurs auteurs ont déjà repris l'historique de la CCI dans d'autres articles. Le présent article ne souhaite qu'en faire un bref rappel et ne prétend pas ajouter aux excellents écrits sur le sujet dont nous nous sommes inspirés : Robert McMechan et Gordon Bourgard, *Tax Court Practice*, Toronto, Carswell (feuilles mobiles); Ian MacGregor et al., « The Development of the Tax Court of Canada: Status, Jurisdiction, and Stature » (2010) 58:*Suppl. Can Tax J.* 87; Wilfrid Lefebvre, Ian MacGregor et Deen Olsen, « Litige fiscal » (1995) 43:5 *Can Tax J.* 1880; David Jacyk, « The Dividing Line Between Jurisdictions of the Tax Court of Canada and Other Superior Courts » (2008) 56:3 *Can. Tax J.* 661.

22 *Loi taxant les profits d'affaires pour la guerre*, L.C. 1916, ch. 11.

23 *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, L.C. 1917, ch. 28.

24 *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu*, supra note 22, art. 17; MacGregor et al., supra note 20, p. 88.

25 MacGregor et al., *supra* note 20, p. 88; Tax Court Practice, *supra* note 20, section 22-4.

26 MacGregor et al., *supra* note 20, p. 88; *An Act To Amend The Income War Tax Act*, 1917, L.C. 1923, c. 52, art. 7, mettant en œuvre les articles 12, 14 et 15 de la *Loi de l'impôt de guerre* 1917.

27 MacGregor et al., *supra* note 20, p. 88.

être présentés devant la Cour de l'Échiquier[28]. Avant les années 1950, très peu de litiges fiscaux seront portés devant la Commission ou devant la Cour de l'Échiquier[29]. Le champ de compétence de la Commission s'est élargi en 1958 aux contestations liées à d'autres lois de nature fiscale. Elle a conséquemment été renommée Commission d'appel de l'impôt « CAI », puisque sa compétence n'était plus limitée aux appels concernant le seul impôt sur le revenu[30].

[25] Les espoirs de litiges fiscaux flexibles et à faible coût ne se sont pas complètement réalisés notamment à cause de la duplication de la juridiction en première instance, même si plusieurs obstacles procéduraux avaient été abandonnés par la Commission. En effet, les parties utilisaient la Commission pour tester leurs arguments en vue du réel débat devant la Cour de l'Échiquier, affectant du même coup le prestige de la Commission et l'efficacité du traitement des litiges fiscaux. La multiplication des recours était effectivement chronophage et coûteuse[31]. Elle a, plus tard, été fortement critiquée par la Commission royale d'enquête sur la fiscalité (informellement nommée, la Commission Carter), qui a proposé la création d'un tribunal fiscal unique indépendant du gouvernement pour solutionner ce problème. Ce tribunal devrait être constitué en cour supérieure d'archives[32] et ses décisions pourraient être portées en appel à la Cour de l'Échiquier. C'est ce qu'exprime le rapport de la Commission Carter :

> Nous sommes d'avis qu'un seul tribunal de première instance en matière fiscale suffirait au Canada. Nous pensons donc que le nouveau Tribunal fiscal devrait être le dépositaire de toute juridiction de première instance. Nous déplorons la pratique qui consiste à reprendre les procès de novo, car elle constitue un double emploi inutile. Nous ne laisserions donc à la Cour de l'Échiquier qu'une juridiction d'appel en matière fiscale. Bien qu'elle soit d'abord un tribunal de première instance, nous ne voyons rien qui s'oppose à ce qu'elle joue le rôle de tribunal d'appel en matière d'impôt. En pareil cas, au moins trois juges siégeraient ensemble et, selon la coutume en matière d'appel, la Cour devrait fonder sa décision sur les seuls faits établis devant le Tribunal fiscal[33].

28 *Goldman* c. *Minister of National Revenue*, [1951] Ex CR 274, p. 281. Cette décision a fait l'objet d'un appel à la Cour suprême du Canada, qui ne se prononce pas sur cette question (*Goldman* c. *Canada (Minister of National Revenue)*, [1953] 1 SCR 211). Concernant l'appel d'une décision de la Commission de révision de l'impôt, la Cour fédérale s'appuie sur Goldman pour réitérer qu'il s'agit d'un appel de novo : *Midwest Oil Production, Ltd.* c. *La Reine*, [1982] 2 CF 357, aux par. 7-8 (CF 1re inst.); *Kagna* c. *Canada (Ministre du Revenu national)*, 74 DTC 6221, [1974] ACF no 215 (CF 1re inst.) (QL). Même durant la période où la CCI et la Cour fédérale de première instance avaient juridiction concurrente pour entendre les appels de cotisations en matière d'impôt (de 1983 à 1991 inclusivement), l'appel à la Cour fédérale de première instance constituait un appel de novo, tel que décrit dans Goldman, précité. Voir à ce sujet l'arrêt de la Cour d'appel fédérale dans *Apollo 8 Maintenance Services Ltd.* c. *Canada*, 91 DTC 5417, p. 5418, [1991] ACF no 541 (C.A.F.) (QL); Jacyk, *supra* note 20, p. 665. Voir également Commission royale d'enquête sur la fiscalité, *Rapport de la Commission royale d'enquête sur la fiscalité*, Toronto, Imprimeur de la Reine, 1966 tome 5, pp. 127-128 [rapport Carter].

29 Il faut dire que la complexification des lois fiscales participe à l'augmentation et à la complexité des litiges fiscaux. En 1917, la loi ne comptait que 24 articles et la loi de 1958 en comptait déjà 120, contre les 281 articles (de plus en plus longs et complexes) de la Loi actuelle. Voir *Loi de l'impôt de guerre sur le revenu, supra* note 22; *Loi de l'impôt sur le revenu*, 1958 L.C. ch. 32.

30 MacGregor et al., *supra* note 20, p. 89.

31 MacGregor, *et al.*, *supra* note 20, p. 89; Rapport Carter, *supra* note 27, tome 5, p. 127.

32 Rapport Carter, *supra,* note 27, tome 5, pp. 188-190; L'hon. Alban Garon, *et al.*, « Tax Court of Canada 20th Anniversary Symposium », (2005) 53:1 *Can. Tax J.* 135, pp. 136-137 (l'hon. juge Garon).

33 Rapport Carter, *supra,* note 27, tome 5, p. 188; MacGregor *et al.*, *supra* note 20, p. 90.

[26] Plutôt que de suivre cette recommandation, le gouvernement de l'époque a plutôt choisi de créer la nouvelle Commission de révision de l'impôt « CRI »[34], en 1971. Alors que sa prédécesseuse était sous l'autorité du ministère du Revenu, la CRI était placée sous l'autorité du ministère de la Justice afin de rassurer les contribuables sur son impartialité et sa neutralité[35]. Le choix de conserver un tribunal administratif était justifié par la préservation d'une procédure demeurant informelle et peu onéreuse[36], comme il est souligné dans le passage suivant :

> Hailed as a « taxpayer's court », the Tax Review Board was designed to combine accessibility, informality, and effectiveness at minimal cost. It was an administrative tribunal that did not constitute a court of record and was placed under the responsibility of the minister of justice in order to promote a sense of independence from the Department of National Revenue. Its members had tenure of office (subject to good behaviour) until the age of 70 years. Its procedures emphasized informality, as shown by a lack of prescribed forms for pleadings, the non-application of legal or technical rules of evidence, the taxpayer's right to appear personally or to be represented by counsel, a prohibition of awards of costs against a litigant, and a clear statutory direction that « appeals shall be dealt with by the Board as informally and expeditiously as the circumstances and considerations of fairness will permit »[37]. [Nous soulignons].

[27] Néanmoins, la CRI continuera de partager la juridiction de première instance en matière d'impôt avec la Cour fédérale, division de première instance, qui vient également tout juste d'être créée[38].

[28] Ce n'est qu'en 1983 que la CCI voit le jour et remplace la CRI[39], avec l'objectif d'affirmer son indépendance et sa neutralité à l'égard du ministre du Revenu national et de l'organisation gouvernementale en général[40]. La Cour pouvait créer ses propres règles de procédures qui, comme nous le verrons, constituent un vecteur d'accès à la justice, même si certains obstacles subsistent :

> Section 20 of the Tax Court of Canada Act authorized the court to make its own rules of procedure, subject to the approval of the governor in council. The Tax Court of Canada Rules Committee was formed to assist the court in fulfilling that mandate. Responsibility for regulating the pleadings,

34 *Loi instituant la Commission de révision de l'impôt*, L.C. 1970-71-72, ch. 11; *Loi modifiant la Loi de l'impôt sur le revenu, effectuant certains changements et introduisant certaines dispositions dans la législation relatifs ou consécutifs aux modifications apportées à la présente loi*, L.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 169 et 175; Lefebvre, MacGregor et Olsen, *supra* note 20, p. 1885; MacGregor, et al., *supra* note 20, p. 91.

35 Lefebvre, MacGregor et Olsen, *supra* note 20, p. 1883; MacGregor et al., *supra* note 20, p. 91.

36 MacGregor *et al.*, *supra* note 20, p. 90; McMechan et Bourgard, *supra* note 20, p. 22-16.

37 MacGregor *et al.*, *supra,* note 20, pp. 90-91.

38 *Loi sur la Cour fédérale*, L.C. 1970-71-72, ch. 1, art. 24, 27.

39 *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt,* L.C. 1980-81-82-83, ch. 158, art. 3.

40 *Débats de la Chambre des communes*, 33e législature, 1re session, vol. 23 (28 juin 1983), 26891, tel que cité dans R. McMechan et G. Bourgard, *supra* note 4, p. 22-19. Voir également à ce sujet MacGregor *et al.*, *supra* note 20, p. 91.

practice, and procedure in the court was delegated to the rules committee. In 1990, the general procedure rules and the informal procedure rules were promulgated[41].

[29] La création de la CCI n'entraîne pas immédiatement le rejet de la juridiction concurrente en première instance avec la Cour fédérale, division de première instance, concernant les appels de cotisations d'impôt[42]. Les décisions de la CCI pouvaient faire l'objet d'un appel à la Cour fédérale de première instance, dont les décisions pouvaient elles-mêmes être portées en appel à la Cour d'appel fédérale. La Cour fédérale ne perdra cette juridiction, tant en première instance qu'en appel, que le 1er janvier 1991 laissant la juridiction exclusive de première instance à la CCI[43] en matière d'appel des cotisations d'impôt. Depuis, les décisions de la CCI vont directement en appel à la Cour d'appel fédérale[44]. Finalement, la CCI a obtenu le statut de Cour supérieure d'archives en 2002[45].

1.2 LA COMPÉTENCE DE LA CCI : DAVANTAGE QUE L'IMPÔT SUR LE REVENU

[30] La CCI est une cour itinérante, bilingue et bijuridique[46]. Les bureaux de la Cour sont situés à Ottawa et les juges doivent résider dans la région de la capitale nationale ou à quarante (40) kilomètres au plus de ses limites[47]. La CCI est composée de 25 juges, dont un juge en chef et un juge en chef adjoint[48]. L'un de ces deux derniers doit avoir été membre du Barreau du Québec[49]. Les juges occupent leur poste à titre inamovible et la limite d'âge pour le maintien en poste est 75 ans[50].

[31] Le gouverneur en conseil peut autoriser l'affectation d'autres juges au poste de juge suppléant[51] à la CCI ou nommer des avocats comme juges adjoints[52].

[32] La CCI a compétence exclusive pour entendre les appels de cotisations d'impôt fédéral. Ses pouvoirs incidents lui permettent de décider d'autres questions découlant

41 MacGregor *et al.*, *supra* note 20, p. 92.

42 *Loi* sur *la Cour canadienne de l'impôt,* L.C. 1980-81-82-83, ch. 158, art. 3. L'hon. A. Garon *et al.*, *supra,* note 15, pp. 136-137. Voir aussi Lefebvre, MacGregor et Olsen, *supra* note 20, p. 1883; MacGregor *et al.*, *supra,* note 20, p. 93.

43 *Loi modifiant la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt et d'autres lois en conséquence*, L.C. 1988, ch. 61, art. 4; MacGregor et al., supra note 20, p. 93; Lefebvre, MacGregor et Olsen, supra note 20, p. 1886; *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, ch. F-7, art. 18 [LCF].

44 Art. 17.3 LCCI; art. 27 de la *Loi sur les cours fédérales, supra* note 37.

45 Il s'agissait également d'une des propositions du Rapport Carter. Voir *Loi sur le Service administratif des tribunaux judiciaires*, L.C. 2002, ch. 8; *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt,* L.R.C. 1985, ch. T-2, art. 3 [LCCI]. Voir aussi : Jacyk, *supra* note 20, p. 666.

46 Site web de la CCI, « La Cour », en ligne : <https://www.tcc-cci.gc.ca/fr/pages/a-propos/la-cour> (dernière consultation le 23 août 2023).

47 Art. 6 LCCI.

48 Art. 4 LCCI.

49 Par. 4(4) LCCI.

50 Art. 7 LCCI.

51 Art. 9-10 LCCI.

52 Art. 11.1 LCCI.

de la détermination de la validité des cotisations[53]. Avant même de devenir une cour supérieure d'archives, elle concluait qu'elle pouvait se prononcer sur des questions qui, bien que ne touchant pas directement à l'impôt, étaient nécessaires au règlement du litige[54].

[33] La CCI n'entend pas de litige concernant les impôts provinciaux. Au Québec, les contribuables doivent s'adresser à la Cour du Québec pour contester les cotisations d'impôt établies par Revenu Québec[55]. Dans les autres provinces, les contestations d'impôt provincial se font devant le tribunal autorisé par la loi provinciale.

[34] Les bureaux de la Cour sont situés à Ottawa, mais la Cour compte 13 bureaux du greffe à travers le Canada et elle siège dans plus de 59 lieux d'audience au Canada. La Cour siègera dans d'autres lieux d'audience si les circonstances le justifient[56].

1.2.1 COMPÉTENCE PRINCIPALE : CONTESTATION DES COTISATIONS D'IMPÔT SUR LE REVENU ET DE LA TPS

[35] En vertu de la LIR, les résidents du Canada doivent payer de l'impôt sur toutes leurs sources de revenu et de toute provenance[57]. Le système fiscal canadien s'appuie sur un régime d'auto-cotisation (aussi désigné comme auto-déclaration), c'est-à-dire qu'il appartient au contribuable de produire une déclaration de revenu dans laquelle il estime le montant d'impôt payable pour l'année d'imposition[58]. Le ministre du Revenu national, qui reçoit une déclaration de revenu, a ensuite l'obligation de l'examiner avec diligence et de fixer, par cotisation, le montant de l'impôt des pénalités et des intérêts payables[59]. À cette étape, en plus de fixer l'impôt payable, le ministre doit également déterminer le montant de certains remboursements et de certaines pertes[60].

[36] Le régime d'auto-déclaration canadien étant fondé sur l'honnêteté des contribuables[61], il a pour corolaire les vastes pouvoirs de vérification que possèdent le ministre[62]. Une nouvelle cotisation pourrait aussi être établie à la suite d'une vérification fiscale pour fixer l'impôt payable d'un contribuable[63].

53 *GLP NT Corp.* v. *Canada (Attorney General)*, 2003 CanLII 41554 (ON SC).

54 *Roper* c. *La Reine*, 2000 D.T.C. 2213 (CCI), par. 10 (effets d'une faillite); *Lloyd* c. *Canada,* 2002 D.T.C. 1493 (CCI.), par. 18 (droit de remettre en question la validité d'une opération qui ne serait pas conforme avec les statuts d'une société ou avec la loi provinciale sur les sociétés par actions).

55 Art. 93.1.10 de la *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ c. A-6.002 et art. 40 *Code de procédure civile*, RLRQ, c. C-25.01.

56 Site web de la CCI, « Nous trouver », en ligne : <https://www.tcc-cci.gc.ca/fr/pages/nous-trouver> (dernière consultation le 23 août 2023).

57 Par. 2(1), (2) et art. 3 LIR. Un non-résident sera également assujetti à l'impôt au Canada, mais sur certaines sources de revenus seulement, voir les par. 2(3) et les art. 114 et 115 de la LIR. La Partie XIII de la LIR peut également s'appliquer à certains paiements à des non-résidents.

58 Par. 150(1) et art. 151 de la LIR.

59 Art. 152 LIR.

60 Par. 152(1) LIR.

61 *R.* c. *McKinlay Transport Ltd.,* 1990 1 R.C.S. 627, pp. 636-637.

62 *La Reine* c. *Jarvis*, 2002 CSC 73 (« *Jarvis* »), par. 51.

63 Par. 153(3.1) et (4) LIR.

[37] Ce sont ces cotisations qui peuvent éventuellement être contestées à la CCI. Pour ce faire, le contribuable doit préalablement se prévaloir de son droit d'opposition administratif, condition nécessaire pour permettre éventuellement un appel à la CCI[64]. L'opposition est une révision administrative faite par un agent de la division des appels de l'Agence du revenu du Canada qui entend les prétentions du contribuable et décide du bien-fondé de la cotisation. Lorsque la décision rendue à la suite de l'opposition n'est pas à la satisfaction du contribuable, il peut faire appel de cette décision à la CCI pour la faire annuler ou pour faire diminuer le montant d'impôt payable[65].

[38] La CCI pourra alors statuer sur l'appel comme le prévoit l'article 171 de la LIR :

> 171.(1) La Cour canadienne de l'impôt peut statuer sur un appel :
>
> a) en le rejetant ;
>
> b) en l'admettant et en :
>
> (i) annulant la cotisation,
>
> (ii) modifiant la cotisation,
>
> (iii) déférant la nouvelle cotisation au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation[66].

[39] L'appel devant la CCI est considéré comme l'équivalent d'un appel *de novo* parce que la Cour examine toute la preuve et tous les arguments présentés devant elle, qu'ils aient ou non été présentés au ministre dans le contexte de l'établissement de la cotisation ou en rendant une décision sur opposition[67].

[40] Le processus relatif aux cotisations, oppositions et aux appels qui concernent la taxe sur les produits et services (TPS) est similaire[68]. Bien qu'administrée par Revenu Québec, la Partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise* fait l'objet d'un appel à la CCI.

[41] La CCI peut également entendre des renvois sur des questions de droit, de fait ou de droit et de fait sur une cotisation ou une détermination que la cotisation soit réelle ou qu'il s'agisse d'un projet de cotisation[69]. La Cour peut également trancher sur des

64 Art. 165 et 169 LIR.

65 Un appel peut être logé à la CCI lorsqu'un contribuable a signifié un avis d'opposition au ministre du Revenu national (a) dans les 90 jours après que le ministre a ratifié (confirmé) la cotisation ou a procédé à une nouvelle cotisation suite à l'opposition du contribuable ou (b) après l'expiration des 90 jours qui suivent la signification de l'avis d'opposition au ministre : par. 169(1) LIR.

66 Art. 171 LIR.

67 Jacyk, *supra* note 20, p. 667. Les redressements demandés au niveau de l'opposition limiteront néanmoins les redressements pouvant être demandé en appel à la CCI dans le cas d'un appel pour une « grande société » (par. 169(2.1) et par. 165(1.11) et (1.13) LIR).

68 La taxe sur les produits et services est prévue par la Partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15. Le droit d'appel concernant les cotisations de taxes est prévu aux articles 306 et suiv.

69 Art. 173 LIR. Les renvois sont régis par la procédure générale : art. 18.31 LCCI.

demandes de prolongation du délai pour faire opposition ou pour faire appel, dans certaines circonstances[70].

[42] Ainsi, la compétence de la Cour ne concerne pas toutes les questions découlant de l'application de la LIR ou de la *Loi sur la taxe d'accise*. Sa compétence est limitée à la détermination du bien-fondé, en faits et en droit, de la cotisation fiscale établie par le ministre du Revenu du Canada. En revanche, elle n'a pas le pouvoir d'annuler les cotisations sur la base d'un manquement à l'équité procédurale ou d'un abus de pouvoir dans l'exercice du pouvoir de cotiser[71]. Les contestations liées à l'exécution des pouvoirs de vérification du ministre de même que le contrôle judiciaire des pouvoirs discrétionnaires du ministre devront être plutôt dirigés à la Cour fédérale.

1.2.2 AUTRES DOMAINES DE COMPÉTENCE

[43] La compétence de la CCI dépasse tout de même les seuls appels de cotisations établies conformément à la LIR ou concernant la TPS. Néanmoins, c'est la presque totalité des appels logés à la CCI qui concerne ce type d'appel[72]. Malgré tout, la Cour a compétence exclusive pour entendre les renvois et les appels portés devant elle sur les questions découlant de l'application des lois suivantes, dans la mesure où elles prévoient un tel droit d'appel[73] :

- un appel concernant la détermination du revenu pour les fins d'application de la *Loi sur la sécurité de la vieillesse*[74];

- les appels concernant la fixation de la valeur marchande d'un bien aliéné de façon irrévocable en faveur d'un établissement ou d'une administration désignés dans le cadre de la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*[75];

70 Art. 166.2 et 167 LIR. La Cour détient d'autres pouvoirs très précis en vertu de la LIR tel que d'entendre une demande concernant le report de la suspension du pouvoir d'émettre des reçus par un organisme de bienfaisance enregistré (par. 188.2(4) LIR et par. 12(5) LCCI). Ces compétences particulières ne seront pas considérées dans le présent article puisqu'elles représentent un nombre de litiges négligeables.

71 Cette impossibilité pour la CCI d'annuler la cotisation pour ces motifs n'a pas pour effet d'accorder ce pouvoir par voie de contrôle judiciaire à la Cour fédérale. La Cour fédérale sera empêchée d'entendre le recours s'il existe un recours approprié et efficace ailleurs. Dans une telle situation d'atteinte à une règle d'équité ou d'autres conduites fautives du ministre, l'appel prévu à la CCI représente généralement un recours approprié et efficace pour remédier au non-respect des principes d'équité procédurale puisqu'elle entendra de nouveau l'appel avec la possibilité de faire entendre toute la preuve pertinente. À ce sujet voir : *AG of Canada* c. *Iris Technologies inc.*, 2022 FCA 101, par. 99-11 (l'appel à la Cour suprême du Canada a été entendue le 9 novembre 2023); *The Queen* c. *Dow Chemical Canada ULC,* 2022 FCA 70 (l'appel à la Cour suprême du Canada a été entendue le 9 novembre 2023); *Canada (Ministre du Revenu national)* c. *JP Morgan Asset Management (Canada) inc.,* 2013 CAF 250, par. 83-85; *Ereiser* c. *Canada*, 2013 CAF 20, par. 38, autorisation de pourvoi à la CSC refusée [2013] SCCA no 167 [*Ereiser*]; *Canada* c. *Roitman,* 2006 CAF 266, par. 20-21, autorisation de pourvoi à la CSC refusée ([2006] SCCA n° 353); *Main Rehabilitation Co c Canada,* 2004 CAF 403, au par. 7, autorisation de pourvoi à la CSC refusée [2005] SCCA n° 37 ; *JP Morgan*, *supra* note 70, par. 85.

72 Selon les données fournies par la CCI, au 1er octobre 2021, l'inventaire de la Cour était composé de 10 531 dossiers qui concernaient l'impôt sur le revenu et la TPS sur un total de 11 363 dossiers. Cela représente près de 93 % des dossiers de la CCI.

73 Par. 12(1) et 12(2) de la LCCI. Les renvois sont prévus au par. (3) de ce même article tandis que les questions liées aux prorogations des délais au par. (4).

74 Le droit d'appel est prévu au par. 28(2) de la *Loi sur la sécurité de la vieillesse*, LRC 1985, c. O-9.

75 Le droit d'appel à la CCI est prévu aux articles 33.1 et suiv. de la *Loi sur l'exportation et l'importation de biens culturels*, LRC 1985, c. C-51.

- les appels de cotisations établies en vertu de la *Loi de l'impôt sur les revenus pétroliers*[76];

- un appel concernant la détermination du revenu pour les fins d'application de la *Loi sur la sécurité de la vieillesse*[77];

- des appels relatifs à certaines cotisations de perception prévues à la *Loi sur les douanes*[78];

- les appels de certaines décisions rendues en vertu de la *Loi sur l'assurance emploi*[79];

- les appels de cotisations rendues conformément à la *Loi sur le droit pour la sécurité des passagers du transports aérien*[80];

- les appels de cotisations établies en vertu de la *Loi de 2001 sur l'accise*[81];

- les appels de cotisations établies en vertu de la *Loi de 2006 sur les droits d'exportation de produits de bois d'œuvre*[82];

- les appels de cotisations établies en vertu de la *Loi sur les restrictions applicables aux promoteurs du crédit d'impôt pour personnes handicapées*[83];

- les appels des cotisations fixant les redevances en vertu de la Partie I (redevances sur les combustibles) de la *Loi sur la tarification de la pollution causée par les gaz à effet de serre* (la taxe carbone)[84];

76 Pour le droit d'appel, voir l'article 22 de la *Loi de l'impôt sur le revenu pétrolier*, LRC 1985, c. P-12.

77 Le droit d'appel est prévu au par. 28(2) de la *Loi sur la sécurité de la vieillesse*, LRC 1985, c. O-9.

78 Le droit d'appel est prévu à l'article 97.49 de la *Loi sur les douanes,* LRC 1986, c.1 (2e suppl). Il s'applique aux décisions prises en vertu des articles 97.28 et 97.29 de cette loi. Voir aussi l'art. 97.58.

79 Voir les articles 90 à 92, 103 et 104 de la *Loi sur l'assurance-emploi*, *supra* note 1. Les décisions qui peuvent faire l'objet d'un appel concernent, le fait qu'un emploi est assurable; la détermination de la durée d'un emploi assurable, y compris ses dates de début et de fin; la détermination de la rémunération assurable; la détermination du nombre d'heures exercées dans le cadre d'un emploi assurable; l'existence de l'obligation de verser une cotisation; la détermination du montant des cotisations à verser; l'identité de l'employeur d'un assuré; le fait qu'un employeur est un employeur associé; le montant du remboursement prévu à l'un ou l'autre des paragraphes 96(4) à (10) (voir art. 90, 91 et 103 de cette loi.

80 Voir les articles 50-52 de la Loi sur le droit pour la sécurité des passagers du transports aérien, L.C. 2002, ch. 9, art. 5.

81 Voir l'art. 198 de la Loi de 2001 sur l'accise, L.C., 2002, ch. 22.

82 Voir l'art. 57 de la Loi de 2006 sur les droits d'exportation de produits de bois d'œuvre, L.C. 2006 ch. 13.

83 Voir l'art. 10 de la *Loi sur les restrictions applicables aux promoteurs du crédit d'impôt pour personnes handicapées*, L.C. 2014, ch. 7

84 Voir les articles 108 et 116 de la Loi sur la tarification de la pollution causée par les gaz à effet de serre, LC 2018, c. 12, art. 186

- les appels de certaines décisions rendues dans le cadre du régime de pensions du Canada[85];

- les appels portés devant elle sur les questions découlant de l'application de la *Loi sur les allocations aux anciens combattants*[86] et de la *Loi sur les prestations de guerre pour les civils*[87] et visées à l'article 33 de la *Loi sur le Tribunal des anciens combattants (révision et appel)*[88].

[44] La plupart de ces lois offrent la faculté de renvoyer des questions de droit à la CCI[89]. La Cour a également compétence pour trancher les demandes de prolongation de délais concernant les droits d'opposition et d'appels sur ces questions[90].

[45] La Cour est également compétente pour connaître de tout outrage commis au cours de ses audiences ou en dehors de celles-ci[91].

1.3 PROCÉDURE ET PREUVE : UNE APPROCHE QUI PEUT ÊTRE INFORMELLE

[46] Les règles concernant la pratique et la procédure devant la Cour sont établies par le comité des règles[92]. Il existe plusieurs régimes de règles applicables selon le type de dossiers qui est entendu par la CCI[93]. Nous concentrons notre article sur les deux types de procédures les plus généralement utilisées à la CCI : la procédure générale et la procédure informelle. Les audiences de dossiers utilisant la procédure informelle sont souvent comparées à celles de la Cour des petites créances, puisque les causes qui y sont entendues sont de moindre valeur monétaire et que les procédures et les règles de preuve sont assouplies.

85 Voir les art. 26.1, 27 et 28 du *Régime de pensions du Canada*, LRC 1985, c. C-8. Ces décisions concernent par exemple : le fait qu'un emploi est un emploi ouvrant ou non droit à pension; la détermination de la durée d'un emploi, y compris ses dates de début et de fin; la détermination du montant des gains obtenus au titre d'un emploi ouvrant droit à pension; l'obligation ou non de verser une cotisation; la détermination du montant des cotisations à verser; l'identité de l'employeur d'un employé qui occupe un emploi ouvrant droit à pension.

86 L.R.C. 1985, ch. W-3 et par. 12(2) LCCI.

87 L.R.C. 1985, ch. C-31 et par. 12(2) LCCI.

88 L.C. 1995, ch. 18 et par. 12(2) LCCI.

89 Voir par exemple : art. 97.58 de la *Loi sur les douanes*, *supra* note 77; art. 204 ou 205 de la *Loi de 2001 sur l'accise*, supra note 80; art. 310 et 311 *Loi sur la taxe d'accise*, *supra* note 76; art. 121 et 122 de la *Loi sur la tarification de la pollution causée par les gaz à effet de serre*, *supra* note 83; art. 173 et 174 LIR; art. 62 et 63 de la *Loi de 2006 sur les droits d'exportation de produits de bois d'œuvre*, *supra* note 81.

90 Par. 12(4) de la LCCI.

91 Art. 13 LCCI.

92 Art. 20 LCCI.

93 Les règles de procédures suivantes s'appliquent à la CCI : Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale), DORS/90-688a ci-après « RCCI-PG »; Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure informelle), DORS/90-688b ci-après « RCCI-PI »; Règles de pratique et de procédure de la Cour canadienne de l'impôt concernant les appels interjetés en vertu de la partie IX de la *Loi sur la taxe d'accise (procédure informelle)*, DORS/92-42; Règles de procédure de la Cour canadienne de l'impôt à l'égard de la *Loi de 2001 sur l'accise (procédure informelle)*, DORS2004-102; Règles de la Cour canadienne de l'impôt à l'égard de la *Loi sur l'assurance-emploi*, DORS/90-690; Règles de procédure de la Cour canadienne de l'impôt à l'égard de la *Loi sur les douanes (procédure informelle)*, DORS/2004-99; Règles de procédure de la Cour canadienne de l'impôt à l'égard du Régime de pensions du Canada, DORS/90-689.

1.3 PROCÉDURE GÉNÉRALE

[47] La procédure générale est la procédure par défaut en appel des cotisation fiscales[94]. Cette procédure est plus rigide et compte plus d'étapes préalables à l'audition que pour la procédure informelle. En procédure générale, une personne physique peut se représenter seule ou être représentée par un avocat[95]. Une société par actions doit normalement être représentée par avocat, sauf avec l'autorisation de la Cour[96].

[48] L'instance s'introduit par un « Avis d'appel »[97]. Contrairement à l'Avis d'appel déposé en procédure informelle dont le contenu reste flexible, celui déposé en procédure générale doit être conforme aux exigences de la formule 21(1)a) des Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)[98]. Une fois l'avis d'appel déposé et signifié, le procureur général du Canada produit, dans les soixante jours, une « réponse à l'avis d'appel ». Cette procédure doit énumérer de manière spécifique les faits qui ont servi à établir ou à confirmer la cotisation en litige puisque ceux-ci sont alors réputés avérés[99]. Il incombe ensuite à l'appelant de les réfuter en présentant une preuve qui convainc le juge selon la prépondérance des probabilités. L'appelant a ensuite la possibilité de répliquer à la réponse à l'avis d'appel.

[49] Si la cause n'a pas été inscrite dans les 60 jours de la réponse à l'avis d'appel, une audience sur l'état de l'instance peut être planifiée pour déterminer des délais pour les étapes ultérieures telles que l'échange des listes de documents, la tenue des interrogatoires au préalable, le délai pour répondre aux engagements pour donner suite aux interrogatoires et le moment où les parties devront convenir d'une date d'audition avec la Cour.

[50] Ainsi, une fois les procédures transmises les parties s'échangeront une « liste de documents », soit la liste des documents pouvant être présentés en preuve lors du procès[100]. Généralement seuls les documents énumérés dans la liste, mentionnés dans une procédure ou échangés dans le cadre des interrogatoires préalables peuvent être

94 Art. 17 et 18 LCCI.

95 Art. 17.1 LCCI; art. 30 RCCI-PG.

96 Art. 17.1 LCCI; art. 30 RCCI-PG.

97 Art. 17.2 LCCI. L'avis d'appel doit se conformer aux formules 21(1)a), d), e) ou f) des RCCI-PG: voir art. 48 RCCI-PG.

98 Cette formule exige que l'avis d'appel contiennent les éléments suivants : le nom et l'adresse du contribuable; les cotisations visées par l'appel y compris l'année visée et la date de ces cotisations; les faits pertinents à l'appel; les points en litige; les dispositions législatives sur lesquelles l'appel est fondé; les moyens sur lesquels l'appelant entend se fonder; les conclusions recherchées; la date de l'avis.

99 Placer Dome Canada Ltd. c. Ontario (ministre des Finances), 2006 CSC 20; Hickman Motors Ltd. c. Canada, 1997 2 RCS 336; Canada c. Anchor Pointe Energy Ltée, 2003 CAF 294, par. 2 et 23; Canada c. Loewen, 2004 CAF 146, par. 8; Canada c. Anchor Pointe Energy Ltd., 2007 CAF 188; Voitures Orly Inc. c. Canada, 2005 CAF 425.

100 Art. 81 et 82, Règles ITG. Généralement les parties procèdent en établissant une liste des documents qui pourraient être déposés en preuve. Il s'agit de la communication partielle. Il est possible d'opter pour une communication intégrale, si les parties en conviennent ou si la Cour l'ordonne. Dans cette situation, les parties doivent communiquer tous les documents qui sont ou ont été en leur possession, le contrôle ou sous la garde de cette partie qui sont pertinents à toute question en litige entre les parties à l'appel (art. 82).

déposés en preuve lors de l'audition. Des exceptions existent, par exemple, lorsqu'un témoin les dépose en preuve et qu'il n'est pas sous le contrôle de la partie[101].

[51] Les règles en procédure générale prévoient également la tenue d'interrogatoires préalables, avant l'inscription de l'appel au rôle. Toutefois, les interrogatoires préalables sont généralement réservés aux appels qui impliquent un montant en jeu de plus de 50 000 $ (ou 100 000 $ de perte)[102].

[52] La Cour peut également ordonner la tenue d'une conférence sur la gestion de l'instance pour établir un échéancier pour le déroulement d'un appel ou d'un groupe d'appels. Elle peut également fixer une conférence pour examiner la possibilité de régler la totalité ou une partie des questions en litige.

[53] Lors de l'audition de la cause en procédure générale, les règles de preuve s'appliquent, c'est-à-dire la *Loi sur la preuve au Canada*[103] ainsi que les règles de la Cour avec, à titre supplétif au Québec, le *Code de procédure civile* et le *Code civil*[104]. Les dépens peuvent être adjugés à la Couronne ou contre elle[105].

1.3.2 PROCÉDURE INFORMELLE

[54] La procédure générale s'applique par défaut à un appel logé à la CCI. En revanche, un contribuable qui en fait la demande dans son avis d'appel ou ultérieurement peut choisir d'utiliser la procédure informelle si le total de tous les montants en cause pour une année d'imposition (excluant les intérêts) est égal ou inférieur à 25 000 $ ou si le montant de la détermination d'une perte[106] est égal ou inférieur à 50 000 $[107]. Un contribuable peut également opter pour la procédure informelle si les montants en cause dépassent 25 000 $ mais qu'il choisit de limiter la portée de son appel à 25 000 $[108].

[55] En procédure informelle, le contribuable peut choisir de se représenter lui-même, d'être représenté par un avocat ou d'être représenté par toute autre personne[109]. Il peut commencer une instance à la Cour par le dépôt d'un avis d'appel, l'acte introductif d'instance, qui contiendra un exposé sommaire des faits et moyens et par l'acquittement des droits[110]. L'avis d'appel n'est assujetti, en procédure informelle, à

101 Art. 89, Règles ITG.

102 Art. 17.3 LCCI.

103 *Loi sur la preuve au Canada*, L.R.C. (1985), ch. C-5.

104 *Victoriaville (Commission scolaire) c. La Reine*, 2002 G.S.T.C. 49 (CCI).

105 Art. 147 RCCI-PG.

106 Le ministre doit déterminer le montant de certaines pertes et remboursements selon le paragraphe 152(1.1) de la LIR.

107 Art. 18 LCCI. D'autres circonstances donnent ouverture à la procédure informelle telles que la détermination des intérêts en vertu de la LIR ou la validité d'une suspension du droit d'émettre des reçus prévu au par. 188.2(2) LIR. Voir aussi : art. 17 RCCI-PI.

108 Par. 18.12(2) et 18.13(2) LCCI. Voir aussi : art. 17 RCCI-PI.

109 Art. 18.14 LCCI.

110 Art. 18.15(1) LCCI.

aucune exigence particulière de forme[111]. Le formulaire d'avis d'appel proposé par les Règles de la Cour indique que celui-ci doit énoncer les motifs de l'appel et les faits pertinents qui fondent l'appel[112].

[56] Après le dépôt de l'avis d'appel, le ministre du Revenu national dispose ensuite de soixante (60) jours pour répondre à l'avis d'appel, ou plus avec le consentement de l'appelant ou la permission de la Cour[113]. La *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* prévoit que la prochaine étape est la fixation d'une date d'audition par la Cour. Cette date ne peut être ultérieure au 180e jour suivant la date à laquelle le ministre du Revenu national est tenu de déposer la réponse à l'avis d'appel[114]. La Loi prévoit toutefois qu'il peut être parfois irréaliste de fixer une audition dans ce délai et qu'alors, le délai ne devrait pas excéder le 365e jour suivant cette date. Dans des cas exceptionnels, la Cour peut fixer l'audition à un moment ultérieur[115]. Ces situations se produisent parfois lorsque le contribuable habite une région éloignée où la Cour ne siège pas régulièrement. La Cour évite également de siéger dans des zones plus difficiles d'accès durant la période hivernale, pour éviter une remise des auditions à cause des conditions liées au transport[116].

[57] Dans le cadre de l'audition, le juge n'est pas lié par les règles de preuve. Les appels sont entendus de manière informelle et le plus rapidement possible, « dans la mesure où les circonstances et l'équité le permettent »[117]. Dans la détermination de l'admissibilité de la preuve en procédure informelle, « la question prépondérante consiste à déterminer si la démarche du juge était juste »[118].

[58] Enfin, sauf dans des cas exceptionnels, la Cour doit rendre les jugements en procédure informelle dans les 90 jours suivant la fin de l'audition[119]. Les motifs du jugement peuvent être oraux ou par écrit[120]. Ces décisions, en principe, ne constituent pas des précédents jurisprudentiels, mais conservent tout de même en pratique une

111 Art. 18.15(1) LCCI.

112 Annexe 4 RCCI-PI.

113 Art. 18.16 LCCI.

114 Art. 18.17 LCCI.

115 Par. 18.17(1.1) LCCI.

116 Il s'agit d'une pratique de la Cour puisque celle-ci- peut siéger à toute époque de l'année, en tout lieu du pays selon l'article 24 LCCI.

117 Par. 18.15(3) LCCI.

118 *Acanac inc. c. Canada (ministre du Revenu national)*, 2014 CAF 248. Voir aussi : *NCJ Educational Services Ltd. c. M.R.N.*, 2009 CAF 131, par. 38.

119 Art. 18.22 LCCI.

120 Art. 18.23 LCCI.

certaine force persuasive[121]. Les dépens ne peuvent pas être alloués au ministre du Revenu national à moins que les actions de l'appelant aient retardé indûment le règlement prompt et efficace de l'appel[122].

[59] Un jugement rendu par la CCI peut faire l'objet d'un appel à la Cour d'appel fédérale[123]. Lorsque le ministre porte en appel une décision rendue en procédure informelle, les frais pour le contribuable relatifs à cet appel sont payés par Sa Majesté du chef du Canada[124].

2. QU'EST-CE QUE L'ACCÈS À LA JUSTICE ?

[60] Le présent article s'intéresse à la CCI comme vecteur d'accès à la justice pour les contribuables. Une analyse qui s'arrêterait aux obstacles ou aux allègements procéduraux n'offrirait qu'une vision partielle de la situation réelle d'accès à la justice liée à l'impôt, la privant de son contexte particulier. La LIR est parmi les lois les plus complexes au Canada et elle touche un nombre important de contribuables qui sont personnellement tenus d'estimer le montant d'impôt qu'ils doivent payer annuellement[125]. L'approche utilisée pour réfléchir à l'accès à la justice devra donc permettre de tenir compte de ce contexte.

[61] S'il n'existe pas une seule façon de concevoir l'accès à la justice, un courant s'est développé aux cours des dernières années cherchant à définir ce concept au-delà de

121 Art. 18.28 LCCI. Cet extrait d'un article résume assez bien l'état des choses sur la valeur des jugements de procédure informelle :« Although judgments rendered under the informal procedure are not binding on the court, they may nonetheless have persuasive value. In *Mourtzis v. The Queen,* Bowman J commented as follows : "I regard [section 18.28 of the Tax Court of Canada Act] as being of very limited application. I am prepared to accept it insofar as it means nothing more than this: If I do not choose to follow the decision of one of my brethren in an informal procedure, I am not bound by the strict rules of *stare decisis.* If that section is interpreted to mean that counsel is not entitled to refer to informal procedure cases or that I am not permitted to cite them or follow them if I choose to do so, then I regard that as a most unreasonable interpretation of the Act and, indeed, I would regard it as an unwarranted attempt by Parliament to interfere with my judicial independence and with the independence of the bar in this country to refer to such authorities if they see fit to refer to them" ». MacGregor et al., *supra* note 20, p. 97.

122 Art. 10 RCCI-PI.

123 Art. 18.24 LCCI. Il a été suggéré à l'autrice du présent texte que les par. 27(1.2) et (1.3) constituaient une limitation au droit d'appel des décisions en procédures informelles. Ce paragraphe limite les appels à l'un des motifs suivants : « **1.3)** L'appel ne peut être interjeté aux termes du paragraphe (1.2) que pour l'un des motifs suivants : **a)** la Cour canadienne de l'impôt a agi sans compétence, outrepassé celle-ci ou refusé de l'exercer; **b)** elle n'a pas observé un principe de justice naturelle ou d'équité procédurale ou toute autre procédure qu'elle était légalement tenue de respecter; **c)** elle a rendu une décision ou une ordonnance entachée d'une erreur de droit, que celle-ci soit manifeste ou non au vu du dossier; **d)** elle a rendu une décision ou une ordonnance fondée sur une conclusion de fait erronée, tirée de façon abusive ou arbitraire ou sans tenir compte des éléments dont elle dispose; **e)** elle a agi ou omis d'agir en raison d'une fraude ou de faux témoignages; **f)** elle a agi de toute autre façon contraire à la loi.
Mis à part les décisions interlocutoires, dont l'appel est effectivement limité, les motifs d'appel énumérés au par. 27(1.3) LCF ne constituent pas, en pratique, une limitation au droit d'appel des jugements finaux en procédure informelle puisque ce paragraphe reprend les motifs d'appel « ordinaires » devant un tribunal d'appel soit l'erreur de droit, de faits, ou mixte, un défaut d'observation des règles d'équité procédurale. De plus, la jurisprudence appuie, de façon constante, l'interprétation que la norme de contrôle en procédure informelle sera identique à celle en procédure générale. Voir : *Corporation de soins de la santé Hospira* c. *Kennedy Institute of Rheumatology*, 2016 CAF 215; *Loving Home Care Services Ltd.* c. *Canada (M.R.N.)*, 2015 CAF 68; *Tolhoek* c. *La Reine*, 2008 CAF 128; *Zsoldos* c. *La Reine*, 2004 CAF 338, au par. 12 « Maintenant que les décisions rendues suivant la procédure informelle peuvent faire l'objet d'un appel en vertu des paragraphes 27(1.2) à (1.4) de la *Loi sur les Cours fédérales*, L.R.C. 1985, ch. F-7, et ses modifications, tout motif éventuel permettant de justifier l'application de normes de contrôle différentes a disparu ».

124 Art. 18.25 LCCI.

125 Art. 151 LIR.

l'accès au système judiciaire (avocat, tribunaux)[126]. L'accès à la justice a donc évolué vers une approche centrée vers les personnes :

> Cette approche centrée sur l'expérience du citoyen a pour principale caractéristique qu'elle examine « la vaste gamme de problèmes juridiques rencontrés par le public » et « pas seulement ceux qui sont jugés par les tribunaux ». En d'autres termes, au lieu d'être centré sur les questions liées au système de justice formelle (tribunaux, avocats et juges), l'accès à la justice est axé sur les perspectives de l'utilisateur du système de justice et les problèmes juridiques quotidiens vécus[127].

[62] Nous préconisons donc une approche plus large que celle centrée sur les obstacles à l'accès aux tribunaux pour réfléchir à l'accès à la justice dans le contexte de la CCI. Notre étude comporte ainsi deux piliers : l'accès à la justice formelle et l'accès à la justice substantielle, en se plaçant du point de vue des personnes, que ce soit l'expérience citoyenne ou celle du juge.

[63] L'accès à la justice formelle réfère à la capacité des personnes d'accéder au système judiciaire, soit d'avoir accès à un tribunal ou d'obtenir des services légaux, d'une façon raisonnable et efficace[128]. L'analyse de l'accès à la justice formelle s'intéresse aux conditions d'accès au système judiciaire, aux procédures des tribunaux, aux frais et à la disponibilité des avocats[129].

[64] La justice substantielle s'intéresse à la possibilité pour une personne d'accéder à la justice dans sa substance, dans le sens d'accès à la justice sociale[130]. Cette capacité d'accéder à la justice sans nécessairement le faire par l'intermédiaire des institutions formelles étaient aussi l'approche défendue par le professeur Roderick MacDonald :

> MacDonald, for example, has argued that focussing on access to formal legal machinery has the effect of treating justice like a commodity that can be achieved by removing 'interface obstacles'. MacDonald maintains that access to justice problems must be approached holistically with a view to achieving social justice and not merely access to law[131]

[65] Christine Parker réfère à ce type de justice comme « ces arrangements par lesquels les gens peuvent (avec succès) faire des réclamations contre les individus et les institutions afin de faire progresser les idéaux partagés de la vie sociale et politique »[132]. Micah B. Rankin quant à lui lie le concept de justice substantielle à la

126 Jean-François Roberge, « L'accès à la justice au 21e siècle : vers une approche empirique et plurielle », (2020) 54 *RJTUM* 487, p. 497.

127 Jean-François Roberge, Prévention et règlement des différends (PRD) – Conseiller et négocier, Cowansville, Éditions Yvon Blais, 2020, p. 10; Roberge, *supra* note 115, pp. 497-498.

128 Traduction libre de Micah B. Rankin, « Access to Justice and the Institutional Limits of Independent Courts », (2012) 30:1 *Windsor YB Access Just* 101-138, p. 104.

129 Rankin, *supra* note 117, p. 104.

130 Rankin, *supra* note 117, pp. 104-105.

131 Rankin, *supra* note 117, p. 105.

132 Christine Parker, *Just Lawyers. Regulation and Access to Justice*, Oxford University Press, 1999, p. 43, telle que traduite dans Roberge, *supra* note 116, p. 11.

tendance de la recherche d'un accès à la justice centré sur les besoins des personnes, tendance qui est également reconnue par Jean-François Roberge[133]. Pour lui, cette approche préconisera des réformes du droit, des formes alternatives de résolution des différends et la reconnaissance des barrières à l'accès à la justice qui peuvent être culturelles ou linguistiques[134].

[66] C'est en gardant en tête cette approche élargie que nous étudierons les questions d'accès à la justice en lien avec la CCI, mais plus largement au regard du régime fiscal canadien.

3. L'ACCÈS FORMEL À LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

[67] L'histoire de la CCI atteste de son engagement de longue date en faveur de l'accès à la justice. La création de la Commission de révision de l'impôt et de la CCI avait pour objectif principal de rendre le processus de contestation des cotisations fiscales plus accessible, abordable et rapide pour les contribuables. L'idée était de réduire au maximum les obstacles à l'accès à ce tribunal, compte tenu du fait que le domaine du droit fiscal concerne l'ensemble des contribuables canadiens. Dès ses débuts, la CCI a donc adopté une approche axée sur l'accès formel à la justice en mettant en place des procédures simplifiées et accessibles. Dans cette section, nous explorerons ces mesures plus en détail.

3.1 ACCÈS GÉOGRAPHIQUE

[68] Comme nous l'avons précédemment mentionné, la CCI est un tribunal itinérant. Bien que ses bureaux et juges soient basés à Ottawa, la Cour tient des audiences dans 59 endroits à travers le Canada, et sur demande, dans d'autres villes canadiennes. Ce processus implique le déplacement des juges et des greffiers-audienciers pour des semaines d'audiences qui durent généralement quatre jours.

[69] La Cour dispose de bureaux de greffe dans 13 villes à travers le pays. Par exemple, au Québec, les bureaux et les salles d'audience de la Cour se trouvent à Montréal et à Québec. En dehors de ces grandes villes, la Cour tient des audiences dans des endroits tels que Sherbrooke, Trois-Rivières, Chicoutimi, Baie-Comeau, Sept-Îles, Rimouski, Percé, New Carlisle, Wabush, Rouyn-Noranda et Val d'Or. Bien que la plupart des audiences se déroulent de nos jours dans des salles d'audience louées dans les palais de justice provinciaux, il est à noter que dans certaines régions moins densément peuplées, les audiences ont eu lieu dans des hôtels ou même dans des sous-sols d'église. Un exemple célèbre est l'allocution de feu l'honorable juge en chef Garon, qui a souvent marqué les esprits :

> [O]ne of the priorities for the Tax Court of Canada is that it be accessible to all Canadians. As evidence in support of this statement, the court currently sits in 68 Canadian cities. The court sits in all kinds of places: courthouses (of course), hotels, conference rooms, rectories, etc. The court has even

133 Rankin, *supra* note 117, p. 105.

134 Rankin, *supra* note 117, p. 105.

> sat in a taxpayer's kitchen when the taxpayer could not otherwise attend the hearing[135].

[70] Il convient de noter que la Cour a depuis réduit le nombre d'endroits d'audience, privilégiant les palais de justice pour des raisons d'efficacité et de sécurité pour les juges et les avocats. Cependant, cela ne signifie pas que l'accès géographique est devenu plus limité : la Cour est prête à siéger dans d'autres endroits lorsque les circonstances le justifient.

[71] Cet effort visant à se rapprocher des contribuables est louable, afin de ne pas dissuader la contestation des cotisations fiscales en raison de déplacements chronophages et coûteux. Néanmoins, la CCI reste globalement moins accessible sur le plan géographique que la Cour du Québec ou d'autres tribunaux provinciaux. Bien que des lieux d'audience plus informels puissent être rassurants pour un contribuable, ils peuvent également susciter l'impression de ne pas être devant un tribunal authentique ou un véritable juge.

3.2 ACCÈS PROCÉDURAL

[72] L'accès procédural commence bien avant qu'un appel ne soit logé à la CCI. La première étape d'une contestation administrative consiste à déposer une opposition administrative auprès de l'Agence du revenu du Canada[136]. Pour ce faire, le contribuable doit soumettre un avis d'opposition aux autorités fiscales, exposant les faits pertinents et les motifs de son opposition. Par la suite, l'ARC examine la cotisation avec diligence et peut décider de l'annuler, de la modifier ou de la ratifier (maintenir). Les autorités fiscales informent ensuite le contribuable de leur décision par écrit[137].

[73] Ce n'est que lorsque la décision rendue au niveau de l'opposition administrative ne satisfait pas le contribuable que le processus judiciaire peut être engagé[138]. À ce stade, les mesures mises en place par la CCI pour favoriser l'accès à la justice revêtent une importance particulière. Les règles simplifiées et flexibles de la procédure informelle réduisent les étapes du processus judiciaire à l'échange des procédures introductives et des réponses, permettant ensuite de passer directement à l'audience de l'appel. Selon la Cour : « la procédure informelle vise à réduire le nombre des étapes du processus d'appel et à les simplifier »[139]. Chacune de ces étapes se déroule normalement de manière relativement rapide. L'objectif des règles de la procédure informelle est de créer une procédure flexible, efficace et rapide[140].

135 MacGregor et al., *supra* note 20, p. 96.

136 Art. 165 LIR. L'opposition doit être logée 90 jours suivant la date de l'avis de cotisation ou en tout temps dans l'année qui suit la date d'échéance de la production de la déclaration de revenu.

137 Par. 165(3) LIR.

138 Art. 169 LIR.

139 Site web de la CCI, en ligne : <https://www.tcc-cci.gc.ca/fr/pages/commencer>.

140 MacGregor et al., *supra* note 20, p. 95.

[74] Cependant, comme l'a souligné un auteur, même si les juges sont conscients et formés pour gérer des procès impliquant des contribuables non représentés, la situation n'est pas idéale, ni pour le contribuable ni pour le juge :

> All is not well with the informal procedure, however, particularly in the case of self-represented litigants. While some Tax Court judges might sometimes go the « extra mile » for the taxpayer during such proceedings, at other times it seems the taxpayer is simply at a disadvantage from the moment the hearing begins. This is often attributable to the self-represented litigant's lack of knowledge about the issues, his failure to bring documentary evidence or witnesses to support his case, or his general ignorance about the informal procedure. Not infrequently, the taxpayer's lack of understanding of Tax Court procedures and his evidential burden is illustrated by requests to the judge to deviate from the strict wording of the taxing statutes in favour of arguments based on the inequity of the taxpayer's situation[141].

[75] D'ailleurs, les juges doivent mettre des limites lorsque les contribuables non représentés ne maîtrisent pas les exigences de l'audition. C'était la conclusion de la Cour d'appel fédérale dans *Wagg* c. *Canada*[142] :

> **24**. La décision de se représenter soi-même n'est pas irrévocable, et elle n'est pas sans importance non plus. Ceux qui entreprennent de se représenter eux-mêmes dans des affaires aussi complexes que la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou la *Loi sur la taxe d'accise* doivent s'arranger pour être prêts à se faire entendre quand leur appel est sur le point d'être plaidé. S'ils se lancent eux-mêmes dans l'instruction de leur appel, ils font savoir à la Cour qu'ils comprennent la matière suffisamment pour pouvoir aller de l'avant. Il se peut que plus tard il devienne manifestement évident qu'ils ne le sont pas et, dans un tel cas, le juge du procès doit s'en remettre à des considérations d'équité, à la fois pour l'appelant et pour l'intimé. Cependant, lorsqu'un appelant est tout simplement incertain de sa position, comme c'était le cas ici, l'impératif d'équité peut être accompli par l'octroi d'un délai de réflexion.
>
> **25**. En d'autres termes, les plaideurs qui choisissent de se représenter eux-mêmes doivent accepter les conséquences de leur choix :
>
> [TRADUCTION]
>
> (paragraphe 16) La Cour tiendra donc compte du manque d'expérience et de formation du plaideur, mais ce plaideur doit également comprendre que, dans la décision qu'il a prise de se représenter lui-même, il y a aussi la volonté d'accepter les conséquences qui peuvent découler de son manque d'expérience ou de formation.
>
> (*Lieb* v. *Smith*, [1994] N.J. nº 199)

141 Andre Gallant, « The Tax Court's Informal Procedure and Self-Represented Litigants: Problems and Solutions », (2005) 53:2 *Can Tax J* 333, p. 335.

142 *Wagg c. Canada*, 2003 CAF 303.

> 26. Les nécessités administratives du système judiciaire ne sauraient faire obstacle à une audience équitable, mais elles ne sont pas des considérations hors de propos lorsque vient le temps de décider ce qui est raisonnable eu égard aux circonstances. Il n'est pas dans l'intérêt de la justice que les juges soient inactifs et que les salles d'audience soient vides afin que les plaideurs puissent faire ce qu'ils étaient tenus de faire avant que leur cause ne soit appelée. Il ne peut en résulter que des délais dans la liquidation des affaires dont les tribunaux sont saisis, outre que les autres plaideurs doivent attendre encore davantage l'audition de leurs causes et que les coûts de fonctionnement du système judiciaire s'accroissent[143].

[76] La procédure informelle permet également au juge de faire preuve de souplesse en renonçant à certaines règles de preuve[144] lorsque cela est nécessaire pour permettre au contribuable non représenté de présenter sa preuve de la manière la plus efficace possible. Cette règle n'aurait pas toujours été appliquée de manière uniforme au fil des années[145].

[77] Si les règles de procédure informelle sont relativement simples, les règles en procédure générale s'éloignent considérablement de celles applicables devant les tribunaux québécois. Cela nécessite que les juristes moins familiers avec le litige fiscal investissent du temps pour comprendre ces règles.

[78] Il existe deux types de pouvoirs exercés par l'administration fiscale : les pouvoirs discrétionnaires et les pouvoirs liés de cotisation et de recouvrement. Cette distinction entre les deux types de pouvoirs est clairement expliquée dans cet extrait :

> En règle générale, les pouvoirs qu'exerce l'administration fiscale dans ses relations avec les contribuables sont de deux ordres : les pouvoirs discrétionnaires et les pouvoirs liés de cotisation et de recouvrement.
>
> Le pouvoir discrétionnaire est dicté par une règle de droit, mais confère une liberté d'agir à l'autorité administrative. Il permet à celle-ci d'adopter la décision qu'elle juge la meilleure parmi diverses possibilités en se conformant à la loi. De manière générale, un pouvoir discrétionnaire sera conféré par la loi à une autorité administrative en utilisant le terme « peut » ou l'expression « peut à sa discrétion » ou « s'il estime opportun ».
>
> En revanche, un pouvoir est dit « lié » lorsque la conduite de l'autorité administrative est dictée d'avance par la loi ou un règlement, sans possibilité d'exercer un choix entre diverses solutions[146].

---

143 *Wagg, supra* note 131, par. 24 à 26. Voir aussi : Gallant, *supra* note 130, p. 342; *Dionne c. Canada*, 2003 FCA 451; *Sincère c. Canada (Procureur général),* 2005 CAF 103, par. 7 (demande d'autorisation d'appel à la Cour suprême refusée : 2005 C.S.C.R. (Quicklaw) no 241; *Kumar c. Canada,* 2005 CAF 32, par. 6.

144 Art. 18.15(3) LCCI.

145 Gallant, *supra* note 130, p. 345.

146 Amélie AUBUT-GERVAIS, « Quels sont les recours du contribuable à l'encontre des excès de l'administration fiscale dans l'exercice de pouvoirs discrétionnaires ? », (2014), 34(4) *RPFF* 635-692, p. 639.

[79] Ainsi, un autre problème lié à la procédure découle du partage de la compétence entre la CCI et la Cour fédérale. Outre les questions de recouvrement, dont la plupart relèvent de la compétence de la Cour fédérale ou d'autres tribunaux provinciaux, la Cour fédérale détient la compétence pour contrôler l'exercice des pouvoirs discrétionnaires du ministre[147]. En revanche, la CCI est compétente pour statuer sur la validité et la légalité des cotisations fiscales établies par le ministre. Ce partage de compétence découlant de la LIR peut constituer un obstacle pour les contribuables, qui comprennent mal cette distinction. C'est la raison pour laquelle la Commission Carter recommandait la création d'un tribunal unique, un guichet qui permettrait de régler l'ensemble des problèmes liés à un litige fiscal[148]. D'autres auteurs ont abondé dans le même sens au fil des ans[149].

3.3 LA DISPONIBILITÉ DES CONSEILS JURIDIQUES

[80] Ce ne sont pas les avocats fiscalistes qui manquent au pays, en revanche, leurs honoraires ont la réputation d'être plus élevés que dans d'autres domaines du droit. Certains auteurs ont tenté de faire une analyse économique de l'opportunité d'engager un avocat dans un litige fiscal[150]. Il reste néanmoins que dans certains petits dossiers, le coût des services d'un avocat peut sembler prohibitif du point de vue du contribuable, alors que l'aide juridique n'est pas accessible à ce type de dossiers. Cela se reflète en procédure informelle, soit dans les dossiers avec des enjeux monétaires moins importants, dans le cadre de laquelle 83 % des contribuables ne sont pas représentés par un avocat. Cette proportion est plutôt de 13 % pour les dossiers entendus en procédure générale.

147 Art. 18.1 LCF.

148 Rapport Carter, *supra,* note 11, tome 5, p. 188; MacGregor *et al.*, *supra,* note 20, p. 90.

149 Pour l'historique, voir Michael H. Lubetsky, « The Fractured Jurisdiction of the Courts in Income Tax Disputes », dans Pooja Mihailovich et John Sorensen (dir.), *Tax Disputes in Canada – the Path Forward,* Toronto, Canadian Tax Foundation, 2022, 63-115.

150 Colin Campbell, « Access to Justice in Income Tax Appeals », (2012) 63 *UNBLJ* 445.

Tableau 1 – Dossiers en inventaire à la CCI, au 1er octobre 2021[151].

Catégorie de dossiers	Contribuable qui se représente seul ou représenté par une personne qui n'est pas avocat	Contribuable représenté par un avocat
	Moyenne 5 ans	**Moyenne 5 ans**
Appels selon la procédure informelle (Impôt et TPS)	37 % (83% des appels en procédure informelle)	7.6 % (17% des appels en procédure informelle)
Appels selon la procédure générale (Impôt et TPS)	4.8 % (13% des appels en procédure générale)	31.2 % (87% des appels en procédure générale)
Autres (Assurance-emploi, Régime de pension du canada et sécurité de la vieillesse)	3.4 %	1.8 %
Requêtes	10.5 %	3.9 %
Total	**55.7 %**	**44.5 %**

[81] Afin de pallier le coût des litiges fiscaux, la LIR permet la déduction des frais encourus pour contester une cotisation dans le calcul du revenu du contribuable[152]. Cette déduction vient conséquemment diminuer les revenus nets et imposables du contribuable et donc diminuer son impôt payable. En revanche, cette mesure est peu efficace étant donné la régressivité des déductions dans le calcul du revenu qui bénéficient davantage aux contribuables avec un revenu élevé. Cela s'explique par le fait que la réduction de l'impôt payable occasionnée par une déduction du revenu est influencée par le taux d'imposition marginal du contribuable. À titre illustratif, prenons l'exemple de deux contribuables ayant engagé la même dépense de 10 000 $ pour contester une cotisation fiscale, la réduction de leur impôt respectif sera différente, tel que démontré dans cet exemple :

151 L'information nous a été fournie par la CCI le 13 mars 2023.

152 Al. 60o) LIR

Tableau 2 : exemple de régressivité des déductions fiscales

	Contri-buable 1	Contri-buable 2
Revenu	45 000 $	300 000 $
Déduction pour contestation de la cotisation (frais d'opposition et d'appel, al. 60o) LIR).	(10 000 $)	(10 000 $)
Revenu total	35 000 $	290 000 $
Taux marginal applicable aux derniers revenus (impôt fédéral - sans l'abattement pour les résidents du Québec)	15 %	33 %
Réduction de l'impôt attribuable à la déduction pour frais de garde (taux marginal applicable x 10 000 $)	1 500 $	3 300 $

[82] La déduction des frais d'opposition offre donc une réduction d'impôt qui est plus de deux fois supérieure pour le contribuable au revenu le plus élevé, alors que celui dont les revenus sont soumis au taux d'imposition de base recevra moins pour les mêmes frais payés[153]. De plus, moins le contribuable a de revenus, plus il risque de ne pas bénéficier d'une déduction fiscale, puisqu'il aura droit à des crédits d'impôt personnels qui pourraient rendre inutile la déduction.

[83] Plusieurs efforts sont faits du côté de la CCI pour rendre la procédure plus simple et informelle afin de permettre aux contribuables de se représenter seul. Malgré cela, le rapport de force entre la Couronne et le contribuable demeure inégal. Les juges de la Cour ont l'habitude des contribuables non représentés et assistent ceux-ci dans la présentation de leur preuve. Néanmoins, un contribuable qui ne comprend pas qu'il doit fournir des éléments de preuve ou qui peine à assimiler les éléments de droit important à son dossier ne peut fournir au juge un dossier aussi complet et convaincant que ne l'aurait fait un avocat. Même si le juge peut ajourner l'audition pour permettre au contribuable de compléter son dossier, si le contribuable ne réussit pas à présenter une preuve complète, faute de compréhension des enjeux, le juge doit tout de même trancher le litige en fonction de ce qui lui a été présenté, que cette preuve soit complète ou non.

[84] L'accès à la justice peut donc avoir des répercussions qui vont au-delà des contribuables ou des avocats. Les juges, par exemple, peuvent être affectés par la présence grandissante de contribuables non représentés devant les tribunaux. En effet, comme plus de la moitié des litiges concernent des contribuables non représentés, cela

153 Linda G. GAGNÉ, « Potential Income and the Equity of the Child-Care Expense Deduction », (2001) 49 *Can. Tax. J.* 636, p. 650.

affectera la tâche des juges[154]. Certains assimilent une telle situation à un effritement de l'indépendance des tribunaux[155] :

> The relationship between inaccessible courts and judicial independence may not at first be obvious. At base, my claim is that the court's ability to uphold the three values underlying judicial independence is sometimes compromised when litigants cannot access courts or obtain legal representation. The reason it is compromised is because of two forms of "dependency" that **I** maintain have been built into the rules governing adjudication in Canada. In the first place, I believe judges and courts are dependent on people to initiate legal proceedings in order for them to exercise their powers; and in the second place, they are dependent upon litigants to provide them with the evidence and legal argument they need to render decisions impartially. Although I accept there are good reasons the judiciary has been made dependent in these two ways, I also suggest that people's inability to access courts or obtain legal representation interacts with these forms of dependency in a way that undermines judicial independence[156].

[85] Même si les juges de la CCI ont l'expérience des situations difficiles avec des contribuables non représentés, dans les circonstances que nous venons d'exposer, la capacité du contribuable d'accéder à la justice substantielle dans le cadre d'une décision judiciaire pourrait être entravée. Cette entrave ne se trouve qu'exacerbée par des lois fiscales de plus en plus complexes, comme nous le verrons à la partie 4.3. Ainsi, la conjugaison du manque d'accès à des conseils juridiques dans le contexte d'une loi complexe peut devenir un obstacle à l'accès à la justice substantielle.

[86] Il existe bien des programmes d'étudiants *pro bono* en collaboration avec les universités canadiennes dans le cadre desquels des étudiants sous la supervision d'un avocat représentent un ou des contribuables. Ce type de projet a un impact limité puisqu'il ne peut dépasser la représentation de quelques dizaines de contribuables canadiens par année[157].

[87] Plusieurs solutions ont été évoquées au fil des années afin de tenter d'augmenter l'accès à la justice et au conseil juridique. L'aide juridique pourrait être accessible en matière d'impôt, les montants en jeu pour accéder à la procédure informelle pourraient être augmentés, mais le plus prometteur est certainement l'embauche de parajuristes ou d'autres professionnels du droit qui pourraient assister les contribuables dans leur litige devant la Cour :

> Consideration should be given to the provision, perhaps through the Courts Administration Service, of duty counsel or appropriately trained paralegals to assist unrepresented taxpayers in IP appeals. An unrepresented

154 Rankin, *supra* note 117, p. 102.

155 Rankin, *supra* note 117, pp. 102-103.

156 Rankin, *supra* note 117, p. 122.

157 Par exemple, au Québec, le programme de l'Université Laval, voir en ligne : <https://www.fd.ulaval.ca/etudes/cliniques-juridiques/clinique-fiscale>.

> taxpayer might be required to meet with such person prior to the hearing, who would assist the taxpayer in arranging documentary evidence, and in understanding the procedures for presenting oral evidence and argument. They might attend the hearing if requested by the presiding judge. This would help to put lower or middle income taxpayers on a more even playing field and would reduce the time spent and burden placed on judges in dealing with unrepresented litigants. The latter arguably would improve the quality of justice available to such taxpayers. Furthermore, by allowing them to acquire a basic knowledge of the process and procedure without additional cost improves their access to the justice system[158].

[88] L'allègement des procédures et des règles de preuve en procédure informelle permet aux contribuables de présenter, au meilleur de leur connaissance, la preuve pertinente à leur litige fiscal. La formation des juges et l'expérience que la Cour a acquise avec les contribuables non représentés facilitent également l'accès à la justice dans le contexte où les conseils juridiques ne sont pas accessibles. Bien que le rôle des avocats du ministère de la Justice Canada soit celui de représenter et de conseiller l'ARC dans ses litiges avec les contribuables, ils représentent également le procureur général du Canada. Dans ce contexte, ils sont appelés à favoriser le bon déroulement des audiences. Le représentant du ministère de la Justice ne peut évidemment pas jouer le rôle de conseiller, ni tenter de convaincre un appelant non représenté de sa position dans un litige fiscal, mais il pourra l'informer du processus et s'assurer qu'il comprend la position juridique de sa cliente. Malgré cela, le fossé entre les contribuables non représentés et les autorités fiscales, représentées par avocat même en procédure informelle, est tout de même important et nuit certainement à l'équilibre entre les parties, sur lequel se fonde notre système juridique.

3.4 LES FRAIS LIÉS À L'APPEL

[89] En procédure informelle, outre les honoraires d'avocats qui peuvent s'avérer élevés, les risques financiers associés à la poursuite d'un appel devant la CCI sont pratiquement nuls, ce qui favorise l'accès à ce tribunal. En effet, en procédure informelle, il n'y a pas de frais de dépôt pour intenter un appel à la CCI. De plus, en cas de défaite, un contribuable ne sera généralement pas condamné à payer les dépens, sauf s'il a indûment retardé le déroulement de l'affaire[159].

[90] En revanche, en procédure générale, les frais sont fonction des circonstances et des montants en litige[160]. Les litiges de moins de 50 000 $ par année d'imposition visée (ou 100 000 $ de perte) sont régis par la catégorie A et des frais de dépôt de 250 $ sont exigés. La catégorie B vise les litiges de 50 000 $ à 150 000 $ et comporte des frais de 400 $. Finalement, la Catégorie C vise les appels dont le montant en litige est de plus de 150 000 $ et des frais de dépôt de 550 $ sont requis. Les dépens pourront être attribué à la Couronne ou au contribuable en procédure générale.

158 Campbell, *supra* note 138, p. 456.

159 Par. 10(2) RCCI-PI.

160 Art. 147 et Annexe II des RCCI-PG.

4. ACCÈS À LA JUSTICE SUBSTANTIELLE

[91] Depuis sa création, la CCI a consacré des efforts constants pour réduire les barrières monétaires et procédurales entravant l'accès à la justice. Cependant, il est essentiel de souligner que l'accessibilité à la justice ne se limite pas à l'élimination de ces obstacles formels. Une approche holistique de l'accès à la justice est nécessaire pour identifier les obstacles qui vont au-delà des aspects procéduraux et qui entravent sa réalisation. En effet, la complexité du droit fiscal, les défis associés au règlement des litiges, ainsi que les inégalités sociales et culturelles qui peuvent être exacerbées par le régime fiscal constituent également d'importants freins à l'accès à la justice. L'accès à la justice passe donc aussi par un régime fiscal plus accessible, juste et équitable. Ces facteurs, dans un ensemble, ont ainsi le potentiel d'entraver la capacité des contribuables à faire valoir leurs droits.

4.1 COMPLEXITÉ DU DROIT FISCAL ET ACCÈS À LA CONNAISSANCE

[92] Le droit fiscal devient de plus en plus complexe. Il se compose de nombreuses dispositions législatives hautement techniques, ainsi que d'une jurisprudence indispensable pour interpréter les concepts fondamentaux liés à l'impôt sur le revenu. Cette complexité représente incontestablement un obstacle à l'accès à la justice. Les lois fiscales sont de plus en plus utilisées à des fins de redistribution, et une méconnaissance de l'importance de déposer une déclaration de revenus, par exemple, a un impact direct sur l'équité fiscale. En outre, pour accéder à la justice dans son sens le plus strict, les contribuables doivent être en mesure d'évaluer les recours disponibles et les situations dans lesquelles ces recours peuvent être exercés avec succès. Cela nécessite une connaissance du droit fiscal administratif ainsi que des concepts fiscaux. De plus, si l'accès à la justice implique inévitablement l'accès aux tribunaux, ce concept va au-delà de cela. Il exige également une participation active au débat démocratique en vue de créer un système fiscal plus juste et équitable pour tous les citoyens.

4.1.1 BÉNÉFICIER DE LA REDISTRIBUTION DU RÉGIME FISCAL CANADIEN

[93] Les particuliers ayant des impôts à payer au Canada sont tenus de produire leur déclaration de revenus au plus tard le 30 avril de l'année suivante[161]. Cependant, il peut s'avérer avantageux, même pour un contribuable sans impôt à payer, de remplir sa déclaration de revenus. Cette étape est essentielle pour être admissible à certains crédits d'impôt remboursables tels que l'Allocation canadienne pour enfants[162] et le Crédit d'impôt pour la taxe sur les produits et services[163], qui visent à soutenir les personnes à revenu modeste.

[94] Selon l'Agence du revenu du Canada, jusqu'à 12 % des Canadiens ne soumettent pas leur déclaration de revenus, et la majorité de ces non-déclarants sont des

161 Cette date est le 15 juin si le particulier ou son conjoint gagne du revenu d'entreprise, al. 150(1)b) et 150(1.1)b) LIR.

162 Art. 122.6 et 122.61 LIR.

163 Art. 122.5 LIR.

contribuables à revenu modeste[164]. Cette situation préoccupe le gouvernement qui a mis en place un service téléphonique automatisé appelé « Produire ma déclaration ». Pour y être éligible, un contribuable doit avoir un revenu faible ou fixe, ainsi qu'une situation fiscale stable d'une année à l'autre[165]. Les contribuables admissibles reçoivent une lettre d'invitation contenant une liste des documents nécessaires pour répondre aux questions du service téléphonique. Pour les résidents du Québec, ce service permet de remplir le volet fédéral de leur déclaration de revenus, mais pas la déclaration de revenu du Québec qui devra tout de même être produite[166].

[95] En 2022, environ 53 000 déclarations de revenus ont été soumises à l'aide de ce service[167]. Le budget fédéral de 2023 a annoncé l'intention du gouvernement du Canada de rendre ce service accessible à 2 millions de Canadiens, soit trois fois le nombre de personnes éligibles en 2022. De plus, dans le cadre de ce budget, la ministre des Finances a annoncé un nouveau programme pour les personnes vulnérables, sans toutefois entrer dans les détails :

> Le budget de 2023 annonce également que, à compter de l'année prochaine, l'ARC mettra à l'essai un nouveau service de production automatique qui aidera les personnes vulnérables qui ne produisent pas leur déclaration de revenus actuellement à recevoir les prestations auxquelles elles ont droit. À la suite de consultations avec les intervenants et les organismes communautaires, l'ARC présentera un plan en 2024 pour élargir davantage ce service[168].

[96] Ces mesures visent à améliorer l'accès à la justice, mais elles ne peuvent remplacer une solide éducation en matière de fiscalité.

4.1.2 POSSÉDER LES CONNAISSANCES POUR FAIRE VALOIR SES DROITS

[97] La littéracie fiscale joue un rôle essentiel en permettant aux contribuables de comprendre leurs droits et obligations, ce qui à son tour leur permet d'éviter ou de réduire les problèmes juridiques[169]. Elle habilite également les contribuables à identifier, comprendre et défendre leurs droits[170]. Par ailleurs, la présentation d'une preuve, sans une compréhension des éléments litigieux d'un dossier, crée un déséquilibre dans la constitution de la théorie de la cause, ce qui peut entraver l'atteinte de la justice

164 Finance Canada, Un plan canadien : une classe moyenne forte, une économie abordable, un avenir prospère, Budget 2023 (28 mars 2023), p. 43 (le « Budget fédéral 2023 »).

165 Site Web de l'ARC, « Le service téléphonique automatisé Produire ma déclaration », en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/campagnes/produire-ma-declaration.html#>.

166 Site Web de l'ARC, « Le service téléphonique automatisé Produire ma déclaration », en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/campagnes/produire-ma-declaration.html#>.

167 Budget fédéral 2023, *supra* note 152, p. 43.

168 Budget fédéral 2023, *supra* note 152, p. 44.

169 Brett Freudenberg, « Beyond Lawyers : Legal Literacy for the Future » (2017) 54 *ABLR* 387, p. 390.

170 S. Forell et H. McDonald, « Beyond Great Expectations : Modest, Meaningful and Measurable Community Legal Education and Information » (Justice Issues Paper 21, Law and Justice Foundation of NSW, 2015) 6, tel que cité dans Brett Freudenberg, « Beyond Lawyers : Legal Literacy for the Future », (2017) 54 *ABLR* 387, p. 390.

substantielle. Le niveau de littératie fiscale augmente généralement en fonction de l'âge, du niveau de revenu, du niveau de scolarité[171].

[98] L'Agence du revenu du Canada joue un rôle crucial dans la vulgarisation des procédures administratives et des règles de droit fiscal. Elle informe les contribuables sur les moyens de contester les cotisations dès leur établissement, tout en donnant accès à leurs politiques administratives[172] et à leurs positions juridiques sur des questions de droit[173].

[99] Les autorités fiscales publient divers types de documents de vulgarisation, notamment les Folios d'impôt sur le revenu, qui présentent leur interprétation de la loi sur des sujets spécifiques. Ces documents sont mis à jour en cas de changement de position interprétative ou de développements jurisprudentiels importants[174]. De plus, l'Agence du revenu du Canada publie des circulaires d'information qui exposent ses politiques en matière de procédure, d'administration de la loi et d'établissement des cotisations[175]. Tous ces documents sont gratuitement accessibles sur le site web de l'Agence du revenu du Canada, dans les deux langues officielles[176] mais sont des outils plutôt techniques, davantage destinés aux professionnels de la fiscalité. D'autres ressources, telles que les interprétations techniques et les décisions anticipées, ne sont plus publiées par les autorités fiscales, mais restent disponibles par l'entremise de bases de données en fiscalité qui sont peu accessibles au grand public[177]. Il est important de noter que les positions administratives des autorités fiscales n'ont pas force de loi[178], mais elles peuvent être utilisées comme éléments contribuant à l'interprétation en cas d'ambiguïté dans une disposition de la loi[179].

171 Voir entre autres : Anthony Pham, Antoine Genest-Grégoire, Luc Godbout et Jean-Herman Guay, *Littéracie fiscale : Qui comprend la fiscalité? Première étude pancanadienne*, Cahier de recherche 2020-08, Chaire en fiscalité et finances publiques, mai 2020, p. 46

172 Par exemple : Agence du revenu du Canada, Circulaire d'information IC98-1R8, « Politique de recouvrement de l'impôt », 2 mai 2022; Agence du revenu du Canada, Circulaire d'information IC 78-10R5, « Conservation et destruction des registres comptables », juin 2010.

173 Voir par exemple : Agence du revenu du Canada, folio de l'impôt sur le revenu S1-F4-C2, « Crédits d'impôt personnels de base et pour les personnes à charge (pour 2017 et les années d'imposition suivantes) », 5 août 2020; Agence du revenu du Canada, folio de l'impôt sur le revenu S1-F2-C2, « Crédit d'impôt pour frais de scolarité », 3 mai 2021.

174 Site web de l'ARC, voir en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/renseignements-techniques/impot-revenu/introduction-folios-impot-revenu.html> (consulté le 3 mai 2023).

175 Sas Ansari « Answering Canadian Tax Questions: An Introduction to Taw Law Research », (2015) *Osgoode Legal Studies Research Paper Series* 128, p. 38.

176 Les folios de l'impôt sur le revenu sont disponibles sur le lien suivant : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/renseignements-techniques/impot-revenu/folios-impot-revenu.html>. Les circulaires d'information peuvent être consultés en suivant le lien suivant : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/formulaires-publications/publications.html>.

177 Marie-Pierre Allard, *La recherche en fiscalité canadienne*, 5e éd., Toronto, Thomson Reuters, 2018, p. 120.

178 Sauf pour les décisions anticipées dans certaines circonstances. Voir Agence du revenu du Canada, Circulaire d'information IC 70-6R12, « Décisions anticipées et interprétations techniques en impôt », 1er avril 2022.

179 *Placer Dome Canada* c. *Ontario (ministre des Finances)*, [2006] 1 R.C.S. 715, par. 40. Voir aussi *Nowegijick* c. *La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, 37; Kim Brooks, « Legal Interpretation of Tax Law: Canada », dans Robert F.W. van Brederode et Richard Krever, *Legal Interpretation of Tax Law*, 2e éd., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2017, p. 75, à la p. 86; Allard, *supra* note 164, p. 114.

[100] La complexité des lois fiscales nécessite une démarche proactive de la part des autorités pour les rendre plus compréhensibles[180]. La CCI contribue également à cet effort en simplifiant ses procédures et en proposant un site web convivial axé sur les contribuables qui se représentent seuls.

[100] Malgré ces initiatives, le droit fiscal demeure complexe et peu accessible pour ceux qui choisissent de contester seuls une cotisation, étant donné le déséquilibre de connaissance fiscale entre les contribuables non représentés et les représentants de la Couronne. Même si les avocats du ministère de la Justice travaillent pour l'intérêt général et qu'ils adoptent souvent une approche collégiale avec les contribuables non représentés, ils jouent également le rôle de représentant des autorités fiscales dans les litiges à la Cour.

4.1.3 LA CAPACITÉ DE PARTICIPER AU DÉBAT PUBLIC AFIN DE CONTRIBUER À LA CRÉATION D'UN RÉGIME FISCAL PLUS JUSTE

[101] De nombreux observateurs perçoivent le système fiscal actuel, ainsi que la fiscalité internationale, comme favorisant les riches multinationales dans leurs coûteuses stratégies d'évitement fiscal agressif, au détriment des citoyens à revenus plus modestes qui ont moins de possibilités d'éviter le paiement de l'impôt. Cela crée un cercle vicieux où les États doivent compenser les pertes de recettes fiscales résultant de ces échappatoires utilisées par les multinationales. Pour ce faire, les États augmentent généralement les impôts des particuliers ou les taxes à la consommation[181] et le manque à gagner pour l'État réduit les mécanismes de redistribution qui devraient normalement bénéficier aux personnes économiquement plus vulnérables.

[102] Pour assurer un véritable accès à la justice, les contribuables canadiens doivent pouvoir jouer un rôle actif dans la création d'un système fiscal plus équitable. Cela nécessite leur participation au débat sur la politique fiscale, ce qui, à son tour, exige une certaine compréhension des concepts fiscaux. Lisa Philipps s'est penchée sur la maîtrise du discours fiscal, souvent complexe et technique. Selon elle, les discussions sur les règles du droit fiscal et les politiques fiscales sont largement dominées par un groupe restreint d'experts[182]. Ce discours tend à dissimuler la dimension politique des questions fiscales en les présentant comme purement techniques ou scientifiques et pouvant être résolues à l'aide de solutions « neutres »[183]. Ces discours techniques servent de légitimation à des politiques fiscales qui peuvent avoir pour tendance de renforcer les inégalités[184]. À cet égard, elle cite Carol Smart :

180 Certains organismes publient des documents visant à vulgariser l'impôt sur le revenu dont la Chaire en fiscalité et finances publiques, voir :< https://cffp.recherche.usherbrooke.ca/outils-ressources/guide-mesures-fiscales/>.

181 Laurens Van Apeldoorn, « BEPS, Tax Sovereignty and Global Justice", 2016 *Critical Review of International Social and Political Philosophy* 1, p. 3.

182 Lisa C. Philipps, « Discursive Deficits : A Feminist Perspective on the Power of Technical Knowledge in Fiscal Law and Policy » dans Anthony C. Infanti et Bridget Crawford (dir.), *Critical Tax Theory: An Introduction*, New York, Cambridge University Press, 2009, 46, 46.

183 Lisa C. Philipps, « Discursive Deficits : A Feminist Perspective on the Power of Technical Knowledge in Fiscal Law and Policy » (Printemps 1996) 11:1 *RCDS* 141, p. 145.

184 Philipps, *supra* note 169, p. 145.

> To borrow from Carol Smart's words, they give the discourse a claim to 'scientificity,' conferring upon it a privileged status as objective, apolitical truth, and disqualifying other knowledges which might challenge the fiscal order[185].

[103] Pour parvenir à une sélection normative équitable, elle doit s'inscrire dans un processus démocratique représentatif de l'ensemble des citoyens, dans un cadre garantissant l'égalité. En conséquence, l'accessibilité au langage et à la compréhension technique en matière fiscale est indispensable pour permettre à des groupes aux intérêts divergents de contester l'ordre établi et de participer à l'élaboration de normes fiscales plus justes et équitables pour tous.

4.2 RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS

[104] Les autorités fiscales détiennent un vaste pouvoir discrétionnaire en ce qui concerne la sélection des dossiers soumis à vérification, ainsi que les méthodes et l'étendue de ces vérifications[186]. Cependant, il est important de noter que l'établissement d'une cotisation d'impôt doit se faire en stricte conformité avec la loi. Ce pouvoir n'est pas discrétionnaire pour le ministre du Revenu national et ses délégués qui sont tenus de respecter scrupuleusement les termes de la loi et ne peuvent les outrepasser[187]. La Cour d'appel fédérale clarifie ainsi les pouvoirs de l'administration fiscale en matière de cotisations d'impôt :

> À cet égard, en ce qui a trait à l'établissement des cotisations par suite de l'assujettissement du contribuable à l'impôt, « [n]i le ministre du Revenu ni ses préposés n'ont quelque discrétion que ce soit dans l'application qu'ils doivent faire de la Loi de l'impôt sur le revenu »; ils sont tenus de « la suivre de manière absolue »: *Ludmer* c. *Canada*, [1995] 2 C.F. 3 (C.A.), à la page 17; *Harris* c. *Canada*, [2000] 4 C.F. 37 (C.A.), au paragraphe 36. Notre Cour ne peut empêcher le ministre de remplir ses fonctions : *Canada Agence du revenu* c. *Société Télé-Mobile*, 2011 CAF 89, au paragraphe 5 (dans le contexte de la Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. (1985), ch. E-15); Ludmer, précité, à la page 9.
>
> On s'appuie pour ceci sur le principe selon lequel le ministre n'a pas le pouvoir de se prêter à un compromis concernant les sommes réclamées, c'est-à-dire en établissant, à la suite d'une entente de règlement avec le contribuable, une cotisation qui n'est pas fondée sur les faits et le droit : Galway, précité; *Cohen* c. *Canada*, [1980] A.C.F. nº 501 (C.A.) (QL); Harris, précité, au paragraphe 37; *CIBC World Markets Inc.* c. *La Reine*, 2012 CAF 3; *Longley* v. *Canada (Revenue)*, 1992 CanLII 5961, 66 B.C.L.R. (2d) 238 (C.A.), au paragraphe 19[188].

185 Philipps, *supra* note 169, p. 145 citant Carol Smart, *Feminism and the Power of Law*, London, Routledge, 1989, p. 9.

186 *Duval c. Canada (Procureur général)*, 2012 CF 480, par. 12-13.

187 *Ludmer* c. *Attorney General of Canada*, 2018 QCCS 3381, par. 147.

188 *JP Morgan Asset Management (Canada), supra* note 51 par. 77-79. Voir aussi *Harris c. Canada*, [2000] 4 C.F. 37, par. 36-40; *Sood c. Canada (M.N.R.)*, 2015 CF 857; *Galway c. MRN,* 74 D.T.C. 6355 (C.A.F.) (« Galway »); *Bolton Steel Tube Co. c. Canada*, 2014 TCC 94; *Transalta Corp. c. Canada*, 2013 CAF 285, autorisation d'appel à la Cour suprême du Canada refusée le 29 mai 2014.

[105] Dans ce contexte, les tribunaux ont établi que tout règlement allant à l'encontre de l'application stricte de la loi ne pourrait pas lier l'administration fiscale. Cependant, des questions d'interprétation de la loi et des faits surgissent souvent dans de tels dossiers, et ces cas peuvent être sujets à un règlement[189].

[106] Ce courant jurisprudentiel peut entraver les possibilités de règlement et réduire l'impact des conférences de règlement. Certains auteurs ont suggéré que des modifications législatives pourraient contrecarrer cette tendance jurisprudentielle et que les juges pourraient alors jouer un rôle plus proactif pour encourager les règlements, dès le début du processus d'appel, afin de réduire les coûts pour les parties[190]. Cependant, cela nécessiterait l'atteinte d'un équilibre, très délicat, entre la résolution des litiges et le respect du principe d'équité envers les contribuables, un pilier du régime fiscal canadien.

[107] Malgré ces défis, certaines mesures procédurales visent à encourager les règlements. Les règles de procédure générale permettent à la Cour d'ordonner la tenue d'une conférence de règlement à tout moment pour examiner la possibilité de régler tout ou partie des questions litigieuses[191]. La possibilité de convoquer une telle conférence est néanmoins limitée par les directives sur la procédure qui prévoient qu'« aucune conférence de règlement en sera organisée, sauf si les parties au litige confirment qu'une offre écrite de règlement a été faite et qu'une réponse écrite a été fournie »[192]. Cette directive s'appuie probablement sur le contexte jurisprudentiel susmentionné limitant, pour les autorités fiscales, la possibilité de régler un dossier. Il n'existe pas de règles équivalentes en procédure informelle. La présence massive, dans ce type de procédure, de contribuables non représentés (83 %) complique la tenue de telles conférences[193].

[108] D'autres mesures, comme l'attribution des dépens à une partie lorsque l'autre partie a refusé une offre de règlement raisonnable en procédure générale, visent à encourager la conclusion d'accords[194]. Notamment, lorsqu'un appelant fait une offre de règlement et obtient un jugement au moins aussi favorable que cette offre, il peut avoir droit à des « dépens indemnitaires substantiels » pour la période après l'offre, sujet à la discrétion de la Cour, qui correspondent à 80 % des dépens établis sur la base procureur-client[195]. Cependant, le contexte jurisprudentiel mettant l'accent sur l'absence de discrétion du ministre lie néanmoins les mains des autorités fiscales pour conclure des règlements.

189 *Rosenberg* c. MRN, 2016 CF 1376, par. 91.

190 Campbell, *supra* note 138, p. 457.

191 Par. 126.2(1) RCCI-PG.

192 Cour canadienne de l'impôt, directive sur la procédure n° 21, « conférences de règlement » (30 novembre 2018).

193 *Glaspy c. Glaspy*, 2011 CarswellNB 626, 344 D.L.R. (4th) 30 (Ont. C.A).

194 Par. 147(3) à (3.6) des RCCI-PG.

195 Il s'agit d'un pouvoir discrétionnaire du juge. Voir entre autres : *MacDonald* c. *Canada,* 2018 TCC 55; *Ike Enterprises Inc.* c. *La Reine*, 2017 TCC 160; *Canada* c. *Bowker,* 2023 FCA 133.

4.3 RECONNAISSANCE DES BARRIÈRES INVISIBLES À L'ACCÈS À LA JUSTICE : LES BARRIÈRES LINGUISTIQUES, CULTURELLES ET SOCIO-ÉCONOMIQUES

[109] Il est largement reconnu que les populations vulnérables courent un risque accru de se retrouver face à des problèmes juridiques[196], et ces problèmes ont souvent tendance à s'accumuler, créant ainsi un effet boule de neige[197]. Le domaine du droit fiscal ne fait pas exception, car une cotisation fiscale s'accompagne généralement du pouvoir de recouvrer les montants d'impôt, voire parfois de les recouvrer d'autres personnes liées au contribuable[198].

[110] Pour pallier les barrières linguistiques et socio-économiques, les cliniques fiscales offrent un soutien dans la préparation des déclarations de revenus dans les milieux moins favorisés. La CCI, quant à elle, prend en considération les barrières linguistiques en assumant les frais liés à la nécessité d'un interprète[199]. Cela inclut aussi bien les interprètes pour la traduction entre les langues officielles que les interprètes gestuels, ainsi que les services de sous-titrage codé. Cette reconnaissance par la Cour des défis linguistiques est un pas important, mais il est à noter qu'elle intervient souvent tardivement dans le processus. Par exemple, une grande partie de la documentation fiscale reste généralement disponible uniquement en anglais et en français, ce qui peut poser un défi pour les personnes ayant d'autres langues maternelles ou préférées.

CONCLUSION

[112] La CCI joue incontestablement un rôle essentiel dans la promotion de l'accès à la justice pour les contribuables du pays. La Cour œuvre en faveur de l'accès formel en réduisant les obstacles financiers, procéduraux et géographiques dans un contexte de non-disponibilité des services juridiques. Elle a une vaste expérience des affaires impliquant des contribuables non représentés, et l'assouplissement des règles de preuve, notamment en procédure informelle, rend la Cour plus accessible au grand public. Cependant, il est suggéré qu'il y a encore des efforts à fournir pour réduire les obstacles formels à l'accès à la justice tels que l'élargissement de l'accès à la procédure informelle, la fourniture d'une assistance aux contribuables tout au long du processus d'appel devant la Cour, ou même la création d'un tribunal unique pour les questions fiscales afin d'éviter les confusions juridictionnelles. Cependant, l'accès formel à la justice ne résout que partiellement les problèmes. Les enjeux d'accès à la justice substantielle doivent également être pris en compte. La CCI opère dans un contexte où de nombreux contribuables non représentés doivent expliquer comment l'une des lois les plus complexes au Canada a été appliquée incorrectement.

[113] Dans une approche globale, l'accès à la justice devrait s'inscrire dans un régime fiscal plus équitable, juste et simple. Cela dépasse le cadre et la responsabilité de la CCI. Bien que la Cour puisse continuer à œuvrer pour réduire les obstacles procéduraux, il est important de reconnaître que les tribunaux et les fiscalistes ont

196 Trevor C.W. Farrow, « What Is Access to Justice » (2014) 51:3 *Osgoode Hall L J* 957, p. 963.

197 Farrow, *supra* note 181, pp. 963-964.

198 Voir à titre d'exemple, les cotisations de recouvrement à l'article 160 LIR.

199 Cour canadienne de l'impôt, Directive sur la procédure no 15 (modifiée), « Services d'interprétation » (3 septembre 2020).

contribué à la complexification des lois fiscales. L'interprétation des lois fiscales, bien que guidée par le principe moderne d'interprétation textuelle, contextuelle et téléologique s'est souvent limitée à une interprétation textuelle[200] qui a conséquemment conduit à l'ajout de mesures anti-évitement spécifiques pour contrer l'évitement fiscal. Outre le fait de complexifier les lois fiscales, cette approche nuit à l'équité du régime[201].

[114] Les gouvernements doivent travailler à la simplification des lois fiscales, à leur vulgarisation et au maintien de l'équité fiscale du régime en mettant en place des mécanismes efficaces de lutte contre l'évitement et l'évasion fiscale et en adoptant des mesures d'accessibilité ciblées pour les contribuables à faible revenu. Seule une approche globale permettra d'accroître l'accès à la justice, en travaillant de concert avec la CCI.

[115] Les gouvernements doivent travailler à la simplification des lois fiscales, à leur vulgarisation et au maintien de l'équité fiscale du régime en mettant en place des mécanismes efficaces de lutte contre l'évitement et l'évasion fiscale et en adoptant des mesures d'accessibilité ciblées pour les contribuables à faible revenu. Seule une approche globale permettra d'accroître l'accès à la justice, en travaillant de concert avec la CCI.

200 Par exemple, *Canada c. Loblaw Financial Holdings Inc.*, 2021 CSC 51; *Placer Dome Canada*, supra note 166, par. 23; *Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 2 R.C.S. 601.

201 Voir Brooks, *supra* note 166.