

**IMPLANTATION DE LA MÉDIATION EN FISCALITÉ AU CANADA
(FÉDÉRAL ET QUÉBEC) EN COMPARAISON AVEC D'AUTRES PAYS**



Caroline Berthelet
Avocate, LL. B., M. Fisc.
Lapointe Rosenstein Marchand
Melançon, s.e.n.c.r.l.

PRÉCIS

Les litiges fiscaux devant les tribunaux fédéraux et québécois ne cessant de croître depuis plusieurs années, l'auteure se penche sur la possibilité d'implanter un processus de médiation fiscale en amont, soit avant l'intervention des tribunaux, au fédéral comme au Québec. Dans le cadre de cette analyse, l'auteure dresse tout d'abord le portrait des mécanismes déjà en place pour ensuite étudier les processus de médiation implantés ailleurs, soit aux États-Unis d'Amérique, au Royaume-Uni et en Australie. Finalement, l'auteure effectue une analyse des éléments à prendre en considération avant d'implanter un tel processus selon les limites imposées par le droit fiscal au Canada.

ABSTRACT

As courts have seen a high increase of tax disputes over the last few years, the author considers the establishment of an early mediation process, that would take place before going to court, in Canada (federal and Québec). The author first outlines the existing processes in Canada (federal and Québec) and then studies the mediation processes in place in other countries such as the United States of America, the United Kingdom and Australia. Finally, the author analyses the elements to be considered before establishing a mediation process in light of the existing tax rules in Canada.

Le présent texte reprend et met à jour le sujet de recherche dont l'auteur a traité dans son essai de maîtrise en fiscalité, essai qui lui a valu une bourse d'excellence de la Chaire en fiscalité et en finances publiques de l'Université de Sherbrooke. Le présent texte, publié dans la *Revue de planification fiscale et financière*, constitue aussi, par entente, une « note de recherche » qui sera publiée par la Chaire.

Merci de citer cet article comme suit :

Caroline BERTHELET, « Implantation de la médiation en fiscalité au Canada (fédéral et Québec) en comparaison avec d'autres pays », (2020), vol. 40, n° 3 *Revue de planification fiscale et financière* 375-420.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION.....	379
1. LES MODES DE PRÉVENTION ET DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS	382
1.1. EN GÉNÉRAL	382
1.2. MÉDIATION.....	383
1.2.1. Définition et caractéristiques	383
1.2.2. Avantages et désavantages.....	386
1.2.3. La place de la médiation au Canada (fédéral et Québec).....	387
2. LES PROCESSUS EN PLACE EN FISCALITÉ AU FÉDÉRAL ET AU QUÉBEC.....	389
2.1. AU FÉDÉRAL	389
2.1.1. Plainte liée au service	390
2.1.2. Bureau de l'ombudsman des contribuables.....	390
2.1.3. Conférence de règlement à l'amiable devant la Cour canadienne de l'impôt	391
2.1.4. Ancien processus de médiation sur le site de l'Agence du revenu du Canada	392
2.2. AU QUÉBEC	393
2.2.1. Bureau de la protection des droits de la clientèle.....	393
2.2.2. Protecteur du citoyen	395
2.2.3. Commission d'examen sur la fiscalité du Québec	396
2.2.4. Modifications à la <i>Loi sur l'administration fiscale</i>	396
2.2.5. Nouveau <i>Code de procédure civile</i> du Québec.....	397
2.2.6. Conférence de règlement à l'amiable devant la Cour du Québec	399
3. ANALYSE COMPARATIVE DES PROCESSUS EN PLACE AILLEURS DANS LE MONDE EN FISCALITÉ.....	401
3.1. ÉTATS-UNIS D'AMÉRIQUE.....	401
3.1.1. Processus.....	401
3.1.2. Analyse	404
3.2. ROYAUME-UNI	405
3.2.1. Processus.....	406
3.2.2. Analyse	407
3.3. AUSTRALIE	409
3.3.1. Processus.....	409
3.3.2. Analyse	411

4.	IMPLANTATION DE LA MÉDIATION EN FISCALITÉ FÉDÉRALE ET QUÉBÉCOISE	413
4.1.	LIMITATIONS EN DROIT FÉDÉRAL ET EN DROIT QUÉBÉCOIS	413
4.2.	ÉLÉMENTS À PRENDRE EN COMPTE	416
4.2.1.	Indépendance	416
4.2.2.	Rôle du médiateur	417
4.2.3.	Confidentialité	417
4.2.4.	Optionnel ou obligatoire	417
4.2.5.	Personne ayant l'autorité de conclure l'entente	418
4.2.6.	À quelle étape	418
4.2.7.	Types de dossiers admissibles à la médiation	418

INTRODUCTION

Les litiges entre les contribuables et les administrations fiscales ne cessent de croître depuis plusieurs années. Entre l'exercice 2013-2014 et l'exercice 2017-2018, Revenu Québec notait une augmentation de 36 %¹ des dossiers portés en appel. Toutefois, peu de ces dossiers aboutissent à une décision par les tribunaux. Les statistiques fournies par Revenu Québec montrent pour l'exercice 2017-2018 que dans seulement 12 % des dossiers une décision a été rendue par les tribunaux². Ce faible pourcentage s'explique surtout par le taux de règlement à l'amiable des dossiers de 51 %³ et par le taux de désistement de 36 %⁴.

Au fédéral, une étude de l'Agence du revenu du Canada (« ARC ») sur les appels de 2012 en matière fiscale⁵ confirme que la situation est similaire à celle du Québec. En effet, 52 % des appels portés devant la Cour canadienne de l'impôt n'ont pas été entendus par celle-ci. Or, 73 % de ces appels n'ont pas été entendus parce qu'une entente était intervenue avant l'audition⁶. C'est donc 38 % des dossiers en appel qui ont fait l'objet d'une transaction alors que des procédures judiciaires étaient déjà bien entamées. Selon l'ARC, ce nombre de règlements serait dû, en partie, au fait que les contribuables fournissent de nouveaux renseignements lorsqu'ils se présentent devant les tribunaux puisque, dans 50 % des dossiers, de nouvelles informations ont été prises en compte par la Cour canadienne de l'impôt⁷.

¹ Nos calculs selon les statistiques fournies par Revenu Québec : REVENU QUÉBEC, « Les dossiers fermés ayant fait l'objet d'un appel de cotisation », en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/salle-de-presse/statistiques/les-dossiers-fermes-ayant-fait-lobjet-dun-appel-de-cotisation/>.

² *Id.*

³ *Id.*

⁴ 1 % des dossiers ont été fermés pour un autre motif.

⁵ Nous n'avons pas trouvé de données plus récentes.

⁶ AGENCE DU REVENU DU CANADA, *Évaluation des appels en matière fiscale*, mai 2012, n° 5.1.2., en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/programmes/a-propos-agence-revenu-canada-arc/verification-interne-evaluation-programmes/rapports-verification-interne-evaluation-programmes-2012/evaluation-appels-matiere-fiscale.html> (consulté le 20 août 2019).

⁷ *Id.*

La judiciarisation des litiges fiscaux entraîne des frais exorbitants pour toutes les parties concernées. L'ARC indique avoir dépensé, pour l'exercice 2009-2010, 5,3 M\$ en frais juridiques relativement à des cotisations dont le montant contesté était au total de 1,1 M\$, soit un ratio de 5:1⁸. En plus de gruger les ressources des tribunaux, des contribuables et du gouvernement, ces dossiers entraînent une perte de temps considérable. Dans son étude, l'ARC soulignait qu'en 2012 il s'écoulait en moyenne 299 jours avant qu'une décision sur opposition soit rendue⁹ et 688 jours supplémentaires, à compter de l'introduction de l'appel devant la Cour canadienne de l'impôt, pour qu'un dossier soit réglé à ce stade¹⁰. On pouvait donc compter presque trois ans avant qu'un dossier soit finalement réglé au fédéral durant cette période. En 2016, la situation ne s'était toujours pas améliorée. Dans son rapport de 2016 sur les oppositions en matière d'impôt sur le revenu, le vérificateur général du Canada dénonçait le fait que l'ARC prenait trop de temps pour traiter les oppositions alors que les délais de traitement moyens des cinq exercices précédents étaient de 143 jours pour les dossiers de faible complexité, 431 jours pour les dossiers à complexité moyenne et 896 jours pour les dossiers à complexité élevée¹¹.

Dans un rapport datant de 2008, l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») a souligné que les autorités fiscales devraient mettre de l'avant la recherche de consensus plutôt que le conflit comme principe de base afin de régler les litiges fiscaux¹². L'OCDE a aussi souligné que, même si une entente fondée sur le consentement des parties peut avoir lieu par simple négociation, les modes de prévention et de règlement des différends consensuels¹³ peuvent aider les parties et qu'ils devraient être pris en considération par les autorités fiscales, même s'ils ne sont pas appropriés dans tous les cas :

⁸ *Id.*

⁹ *Id.*, n° 5.1.

¹⁰ *Id.*, n° 5.1.2

¹¹ CANADA, Bureau du vérificateur général, *Rapport 2 – Les oppositions en matière d'impôt sur le revenu – Agence du revenu du Canada*, automne 2016, n° 2.38, en ligne : http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/Francais/parl_oag_201611_02_f_41831.html (consulté le 19 octobre 2019).

¹² OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008, p. 74.

¹³ *Id.*, p. 75 : l'OCDE se réfère aux trois modes consensuels que sont la médiation, la conciliation et l'évaluation préliminaire, soit trois cas où un tiers impartial tente d'aider les parties à arriver à une entente.

« However, recent developments in the dispute resolution field have demonstrated that “alternative dispute resolution” (ADR) may be of assistance. While ADR is not widely used in the resolution of tax disputes (and may not be appropriate for all revenue bodies), its effectiveness in a commercial setting suggests that revenue bodies may wish to consider the technique as a way to assist the process of cultural and attitudinal change that underlies the impartial approach¹⁴. »

En 1997, l’auteure Deen C. Olsen présentait une analyse des modes alternatifs de règlement des litiges en fiscalité et de leur possible implantation au Canada¹⁵. C’est aussi ce qu’a fait l’Association de médiation fiscale, en 2014, en soumettant un mémoire à la Commission d’examen sur la fiscalité québécoise où elle soulignait que la médiation permettrait une économie de ressources pour toutes les parties¹⁶. Le professeur Pierre-Claude Lafond de l’Université de Montréal souligne que le règlement extrajudiciaire des litiges est un objectif public, et ce, autant pour les secteurs privés que publics :

« Comme affirmé par nos tribunaux à plusieurs reprises, notamment par la Cour suprême, favoriser les règlements extrajudiciaires est un important objectif public. Dans cette perspective de politique publique, à la fois destinée aux secteurs privé et public, cette inclusion des MPRD [modes de prévention et de règlement des différends] au Code est justifiée dans le meilleur intérêt de l’administration de la justice¹⁷. »

Malgré ces recommandations, il n’existe pas au Canada, en fiscalité fédérale et québécoise, de processus de médiation encadré par la loi ou des politiques administratives claires, ayant lieu avant la judiciarisation du dossier, alors qu’au Québec la médiation judiciaire affiche un taux de succès de plus de 80 %¹⁸. Le présent texte a comme objectif de déterminer si la

¹⁴ *Id.*, p. 74.

¹⁵ Deen C. OLSEN, « Alternative Dispute Resolution », dans *1997 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d’études fiscales, 1998, p. 12:1-21.

¹⁶ ASSOCIATION DE MÉDIATION FISCALE, *Mémoire de l’Association de médiation fiscale présenté à la Commission d’examen de la fiscalité québécoise*, 22 octobre 2014, p. 2.

¹⁷ Jean-François ROBERGE, *La justice participative – Fondements et cadre juridique*, Montréal, Éditions Yvon Blais, 2017, p. 75.

¹⁸ Jean-François ROBERGE et Elvis GRAHOVIC, « L’accès à la justice et le succès en conférence de règlement à l’amiable : mythes et réalités », (2014), tome 73 *Revue du Barreau* 435, p. 440.

médiation devrait être implantée en fiscalité et quelles en seraient, le cas échéant, les caractéristiques.

1. LES MODES DE PRÉVENTION ET DE RÈGLEMENT DES DIFFÉRENDS

1.1. EN GÉNÉRAL

Les modes de prévention et de règlement des différends s'inscrivent dans le cadre d'une justice participative qui « [...] implique la participation active du citoyen dans le règlement de son litige autrement que par la voie des tribunaux »¹⁹. Ce sont « des moyens de déjudiciariser les conflits, de voir leur règlement survenir en dehors des tribunaux de droit commun »²⁰. De façon générale, les modes de prévention et de règlement des différends procurent les avantages suivants : la réduction des délais et des frais pour les parties, une augmentation des règlements, une plus grande satisfaction pour les parties quant au résultat et à la façon dont se déroule le règlement du litige et un plus grand respect de l'entente conclue²¹. Nous pouvons regrouper les modes de prévention et de règlement des différends en trois catégories principales, soit la négociation, l'arbitrage et la médiation.

Le professeur Pierre-Claude Lafond souligne que la **négociation** est une activité « fréquente et utile » pour le juriste, qui peut se définir de la façon suivante : « [...] une interaction visant à influencer la situation d'interdépendance entre deux (ou plusieurs personnes), physiques ou morales »²². Il s'agit d'un « jeu de pouvoir et de contre-pouvoir autour d'un problème à résoudre²³ » ou d'un « processus dynamique de communication dans le but de conclure un accord ou de convaincre une ou plusieurs

¹⁹ Jean MORIN, *Les modes privés de règlement des différends*, 4^e éd., Montréal, Chambre des notaires du Québec, 2018, n° 3.

²⁰ *Id.*, n° 14.

²¹ Binh TRAN-NAM et Michael WALPOLE, « Tax disputes, litigation costs and access to tax justice », (2016), vol. 14, n° 2 *eJournal of Tax Research* 319-336, p. 330.

²² Pierre-Claude LAFOND, *Régler autrement les différends*, 2^e éd., Markham, LexisNexis, 2018, p. 27.

²³ J. MORIN, précité, note 19, n° 20.

parties »²⁴. Les parties ont l'obligation de négocier de bonne foi, et ce, autant en vertu de la common law que du droit civil québécois²⁵.

L'**arbitrage**, quant à lui, est le mode de prévention et de règlement des différends qui se rapproche le plus des procédures judiciaires puisque l'arbitre rend une sentence qui lie les parties²⁶, mais s'en distingue du fait que les parties peuvent choisir leur « juge »²⁷. L'arbitrage est un moyen de résolution complexe qui ne sera pas couvert par le présent texte²⁸.

Le présent texte se concentrera sur la mise en place d'un processus de **médiation en fiscalité** puisque la négociation est déjà ancrée dans les méthodes de résolution des différends entre les administrations fiscales et les contribuables québécois et canadiens.

1.2. MÉDIATION

1.2.1. Définition et caractéristiques

Le professeur Pierre-Claude Lafond définit la médiation de cette façon :

« En situation de conflit, la médiation peut être définie comme un processus par lequel un tiers neutre et indépendant, sans aucun pouvoir décisionnel, aide à rétablir la communication entre des parties vivant une situation conflictuelle, à exprimer leurs différents points de vue et leurs intérêts, dans le but de les amener à trouver une solution à leur problème²⁹. »

Souvent, la médiation est utilisée lorsque les parties n'ont pas réussi à régler le litige par eux-mêmes³⁰. Il convient de noter qu'autant au Canada

²⁴ *Id.*, n° 21.

²⁵ Duncan GLAHOLT et Markus ROTTERDAM, *The Law of ADR in Canada: An Introductory Guide*, 2^e éd., Markham, LexisNexis, 2018, p. 2.

²⁶ J. MORIN, précité, note 19, n° 35.

²⁷ *Id.*, n° 37.

²⁸ Deen C. Olsen soutient que l'arbitrage n'est pas possible en fiscalité canadienne puisqu'il s'agirait d'une délégation illégale des pouvoirs du ministre de déterminer l'impôt payable : D. C. OLSEN, précité, note 15, 12:10.

²⁹ P.-C. LAFOND, précité, note 22, p. 49.

³⁰ George W. ADAMS, *Mediating Justice: Legal Dispute Negotiations*, 2^e éd., Toronto, CCH Canadian, 2011, p. 180.

qu'en Angleterre, on confond souvent les conciliateurs et les médiateurs³¹. Le conciliateur est un tiers impartial qui tente de rapprocher les parties en agissant comme « facilitateur »³². Aux fins du présent texte, nous incluons la conciliation avec la médiation³³ puisque le médiateur peut être défini comme un « conciliateur interventionniste »³⁴ et que plusieurs auteurs refusent de voir la distinction entre ces deux processus, celle-ci se limitant à la variation du degré d'intervention du tiers³⁵, le conciliateur étant moins actif que le médiateur³⁶.

La médiation est un processus confidentiel, consensuel³⁷, volontaire³⁸, informel, où chaque partie tente de convaincre l'autre partie du bien-fondé de ses prétentions³⁹. Lorsque le litige est spécialisé, une école de pensée soutient que le médiateur devrait être un expert dans ce domaine⁴⁰. De plus, il est primordial que la personne ayant l'autorité de conclure une entente soit présente ou facilement joignable lors des séances de médiation⁴¹.

On recense dans la littérature quatre types de médiation : évaluative, distributive, facilitatrice ou transformative. La médiation évaluative fait

³¹ J. MORIN, précité, note 19, n° 24.

³² *Id.*

³³ Il s'agirait d'une nuance théorique dont même les tribunaux ne se préoccupent pas : J. MORIN, précité, note 18, n° 281.

³⁴ J. MORIN, précité, note 19, n° 282.

³⁵ P.-C. LAFOND, précité, note 22, p. 50 : plusieurs auteurs refusent de voir la distinction entre les deux processus.

³⁶ Solange FERRON, « Les modes amiables de règlement des différends : description et évolution au sein de l'administration gouvernementale », dans *Conférence des juristes de l'État*, XV^e édition, 2002, p. 117-138, à la page 122.

³⁷ Seules les parties peuvent conclure une entente, aucune décision ne peut leur être imposée : Genevieve A. CHORNENKI et Christine E. HART, *Bypass Court: A Dispute Resolution Handbook*, 5th ed., Markham, LexisNexis, 2015, p. 56.

³⁸ Sauf dans certains cas où il est obligatoire : *id.*, p. 57. Toutefois, même lorsque le processus est obligatoire, les parties ne sont jamais obligées d'arriver à une entente, elles sont seulement tenues de participer au processus de médiation.

³⁹ *Id.*, p. 56-57.

⁴⁰ Martha E. SIMMONS, *Mediation: A Comprehensive Guide to Effective Client Advocacy*, Toronto, Edmond Montgomery Publications Limited, 2016, p. 41.

⁴¹ *Id.*, p. 61. Voir aussi Robert M. NELSON, *Nelson on ADR*, Scarborough, Carswell, 2003, p. 71.

nécessairement appel à un expert dans le domaine puisqu'elle a comme objectif « d'obtenir l'avis du médiateur sur la résolution du conflit pour parvenir à une entente fondée sur le droit »⁴². Dans ce type de médiation, le médiateur est très actif et donne son opinion sur les chances de succès des parties⁴³. La médiation distributive vise plutôt à arriver à un règlement sur la base de compromis entre les positions des deux parties⁴⁴. La médiation facilitatrice est le type le plus utilisé et enseigné⁴⁵ et « se définit plutôt comme un processus centré sur la résolution de problèmes à partir des besoins, des intérêts et de la satisfaction des parties à l'égard de la solution finale »⁴⁶. Dans ce cas, le médiateur est plutôt un professionnel ayant une expertise en médiation, mais pas nécessairement dans le domaine en litige⁴⁷, qui essaiera « [...] d'explorer plusieurs options de solutions générées par les parties elles-mêmes et permettre de trouver la solution la plus satisfaisante pour toutes les parties »⁴⁸. Finalement, la médiation transformative ressemble à de la thérapie et vise à transformer positivement les conflits relationnels⁴⁹. Ces types de médiation ne sont pas mutuellement exclusifs, plusieurs types de médiation peuvent avoir lieu dans le cadre du même processus. La médiation pourrait, par exemple, commencer de façon facilitatrice et se terminer de façon évaluative⁵⁰. Selon le type de médiation choisi et la volonté des parties, le médiateur pourra jouer un rôle actif ou passif⁵¹. Il est difficile de déterminer le moment idéal afin d'entreprendre un processus de médiation. Certains auteurs soutiennent qu'il ne devrait pas avoir lieu avant que les parties détiennent des informations suffisantes, puisqu'une médiation entreprise trop tôt pourrait conduire à un échec⁵². D'autres auteurs

⁴² P.-C. LAFOND, précité, note 22, p. 68.

⁴³ *Id.*

⁴⁴ *Id.*

⁴⁵ *Id.*, p. 69.

⁴⁶ *Id.*

⁴⁷ J. MORIN, précité, note 19, n° 260.

⁴⁸ P.-C. LAFOND, précité, note 22, p. 69.

⁴⁹ *Id.* : ce type de médiation est surtout utilisé dans les milieux de travail ou organisationnels.

⁵⁰ Melinda JONE et Andrew J. MAPLES, « Mediation as an alternative option in Australia's tax disputes resolution procedures », (2012), vol. 27, n° 3 *Australian Tax Forum* 527-569, p. 534.

⁵¹ M. E. SIMMONS, précité, note 40, p. 3.

⁵² *Id.*, p. 4.

soutiennent que celui-ci devrait avoir lieu le plus tôt possible, avant même qu'une demande en justice ne soit déposée, alors que les parties ne sont pas encore trop campées sur leurs positions⁵³.

1.2.2. Avantages et désavantages

Un avantage important de la médiation est son caractère confidentiel qui permet généralement aux parties de discuter des avenues de règlement plus librement⁵⁴. La médiation peut permettre une économie de frais substantielle et une économie de temps en permettant généralement de régler le litige plus tôt⁵⁵.

La médiation permet aussi aux parties de se sentir plus en contrôle du sort du litige : « Parties tend to prefer mediation because of the degree of participation in decision-making (including self-expression) that it affords to them and this appears to be the case regardless of outcome⁵⁶. » En effet, les parties sont « maîtres de leur destin » et « aucune décision ni aucun jugement ne peut leur être imposé »⁵⁷. La médiation permet aussi d'améliorer la communication entre les parties⁵⁸ et de conserver et d'améliorer leur relation⁵⁹.

Malgré tous ces avantages, ce ne sont pas tous les types de litiges qui conviennent à la médiation, comme les cas où le litige touche à une question de droit nouveau, qu'il concerne le public ou qu'un précédent devrait être établi par les tribunaux⁶⁰. Des auteurs ne recommandent pas la médiation lorsqu'il y a un trop gros déséquilibre de pouvoir entre les parties⁶¹ ou qu'il y

⁵³ G. W. ADAMS, précité, note 30, p. 203.

⁵⁴ M. E. SIMMONS, précité, note 40, p. 4. Certains auteurs le qualifient même de « risk-free » : D. GLAHOLT et M. ROTTERDAM, précité, note 25, p. 15.

⁵⁵ M. E. SIMMONS, précité, note 40, p. 4.

⁵⁶ G. W. ADAMS, précité, note 30, p. 188.

⁵⁷ Jean-François DORAIS, « Le processus de médiation : une autre façon de régler un litige fiscal », (2010), vol. 15, n° 3 *Stratégie* 10-13, p. 11.

⁵⁸ G. W. ADAMS, précité, note 30, p. 189.

⁵⁹ R. M. NELSON, précité, note 41, p. 76.

⁶⁰ M. E. SIMMONS, précité, note 40, p. 11.

⁶¹ R. M. NELSON, précité, note 41, p. 78.

a eu de la violence domestique entre eux⁶². D'autres désavantages de la médiation sont le fait que la médiation peut être infructueuse lorsqu'elle n'est pas volontaire⁶³ et le fait qu'il n'y a aucune garantie de succès ni qu'une entente sera conclue⁶⁴. Finalement, la médiation sera désavantageuse lorsqu'une partie y participe de mauvaise foi en tentant d'obtenir des informations de l'autre partie sans aucune volonté de régler le différend ou lorsqu'elle l'utilise comme tactique dilatoire⁶⁵.

1.2.3. La place de la médiation au Canada (fédéral et Québec)

Les divers modes alternatifs de règlement des différends sont couramment utilisés dans la plupart des domaines juridiques autant au Canada qu'au Québec. La médiation est un mode qui joue un rôle important dans le règlement des litiges, et ce, autant dans les domaines de droit public que privé. En 2018, des auteurs recensaient plus de 500 lois et règlements au Canada incorporant un processus de médiation⁶⁶. Il serait donc impossible de présenter tous les processus de médiation en place en vertu du droit canadien et québécois dans le cadre du présent texte, mais il convient d'en souligner les grandes lignes.

La médiation a une place importante dans le droit familial québécois. La médiation familiale gratuite a été instaurée en septembre 1997⁶⁷ dans tous les palais de justice québécois⁶⁸ et le législateur impose une séance d'information sur la médiation obligatoire à toute personne désirant déposer une procédure judiciaire dans ce domaine. Pour les nouvelles demandes, les cinq premières heures de médiation sont payées par le Service de médiation et les heures supplémentaires sont assumées en parts égales entre le Service

⁶² M. E. SIMMONS, précité, note 40, p. 11.

⁶³ R. M. NELSON, précité, note 41, p. 77.

⁶⁴ *Id.*, p. 77-78 : toutefois, même lorsqu'aucune entente n'est conclue, la médiation peut être utile afin de délimiter les questions en litige ou afin de permettre à une partie de mieux comprendre la position de l'autre.

⁶⁵ *Id.*, p. 80.

⁶⁶ D. GLAHOLT et M. ROTTERDAM, précité, note 25, p. 28.

⁶⁷ *Loi instituant au Code de procédure civile la médiation préalable en matière familiale et modifiant d'autres dispositions du Code*, L. Q. 1997, c. 42.

⁶⁸ J. MORIN, précité, note 19, n° 263.

de médiation et les parties⁶⁹, ce qui constitue un incitatif important pour son utilisation et explique son grand succès⁷⁰.

On connaît aussi un essor de la médiation dans le cadre de litiges civils et commerciaux⁷¹, en droit du travail puisque le *Code du travail*⁷² prévoit la possibilité de régler des griefs par la conciliation ou la médiation⁷³ et en « droit social avec les services de conciliation en matière de logement et de protection du consommateur, en droit de l'environnement avec la médiation au B.A.P.E. (Bureau d'audiences publiques sur l'environnement), etc.⁷⁴ » La médiation est même reconnue dans des domaines de droit public comme dans la *Loi sur les normes du travail*⁷⁵ et dans la *Charte des droits et libertés de la personne*⁷⁶. Finalement, on retrouve aussi un tel processus en droit criminel dans le cadre de « programmes de déjudiciarisation pour adultes relativement à des infractions criminelles mineures⁷⁷ ».

Une auteure souligne que les processus de règlement à l'amiable des litiges sont moins présents en droit administratif⁷⁸, mais que son implantation s'inscrirait bien « dans la récente réforme de la gestion gouvernementale qui accorde une priorité accrue à la qualité des services aux citoyens »⁷⁹. Le professeur Pierre-Claude Lafond souligne aussi une augmentation de l'utilisation des modes de prévention et de règlement des différends au sein

⁶⁹ *Id.*, n° 269.

⁷⁰ P.-C. LAFOND, précité, note 22, p. 226.

⁷¹ J. MORIN, précité, note 19, n° 277. Un service de médiation est offert par le Barreau du Québec depuis 2013 en matière civile et commerciale pour les particuliers ou les entreprises de moins de 20 employés lorsque le litige ne dépasse pas 25 000 \$: P.-C. LAFOND, précité, note 22, p. 62.

⁷² RLRQ, c. C-27.

⁷³ P.-C. LAFOND, précité, note 22, p. 63.

⁷⁴ S. FERRON, précité, note 36, 118.

⁷⁵ RLRQ, c. N-1.1.

⁷⁶ RLRQ, c. C-12.

⁷⁷ S. FERRON, précité, note 36, 118.

⁷⁸ *Id.*

⁷⁹ *Id.*, 137.

de l'administration gouvernementale afin que les objectifs de « qualité, célérité et accessibilité » de ce système soient atteints⁸⁰.

En conclusion, malgré certains désavantages, la médiation semble constituer un processus alternatif de règlement des différends efficace présentant de nombreux avantages. Étant donné la place importante qui lui est accordée dans presque tous les domaines juridiques, il est étonnant d'en constater l'absence au sein des administrations fiscales québécoise et fédérale.

2. LES PROCESSUS EN PLACE EN FISCALITÉ AU FÉDÉRAL ET AU QUÉBEC

Avant d'examiner la possibilité de mettre en place un processus de médiation, il est important d'analyser ce qui est déjà offert aux contribuables afin de régler leur litige fiscal autant au fédéral qu'au Québec⁸¹. Les administrations fiscales présentent généralement un projet de cotisation et permettent aux contribuables de faire des représentations avant l'établissement d'une cotisation ou d'une nouvelle cotisation. Si une cotisation est établie et que le contribuable n'est pas d'accord avec celle-ci, il devra soumettre un avis d'opposition⁸². Finalement, s'il n'est pas d'accord avec la décision rendue sur l'opposition ou qu'il n'a pas de réponse dans un délai de 90 jours, il pourra s'adresser aux tribunaux⁸³.

Durant toutes ces procédures, il est possible de négocier avec le vérificateur ou avec l'agent des appels (au stade de l'opposition) afin de conclure une entente. La présente section vise à présenter les différents processus déjà en place et ceux envisagés, dont l'objectif consiste à aider le contribuable et l'administration fiscale à régler un dossier fiscal.

2.1. AU FÉDÉRAL

Au fédéral, plusieurs services sont déjà en place afin d'aider le contribuable et l'administration fiscale à régler un dossier. Afin de

⁸⁰ P.-C. LAFOND, précité, note 22, p. 300.

⁸¹ D. C. OLSEN, précité, note 15, 12:5.

⁸² *Loi sur l'administration fiscale*, RLRQ, c. A-6.002 (« L.A.F. »), art. 93.1.1; *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985), ch. 1 (5^e suppl.) (« L.I.R. »), par. 165(1).

⁸³ Art. 93.1.10 L.A.F.; art. 169 L.I.R.

déterminer la pertinence de la mise en place d'un processus de médiation, il convient d'analyser les processus existants.

2.1.1. Plainte liée au service

Le contribuable qui est insatisfait des services reçus d'un employé de l'ARC peut s'adresser au Service des plaintes de l'ARC en soumettant le Formulaire RC193, « Faire une plainte liée au service »⁸⁴. L'ARC souligne qu'une telle plainte peut être faite à l'égard des problèmes suivants :

- « • une erreur qui pourrait donner lieu à un malentendu ou à une omission
- un retard trop long
- pour savoir quels sont les délais normaux de traitement, consultez les normes de service
- le comportement d'un employé
- des renseignements de mauvaise qualité ou trompeurs
- tout autre problème portant sur le service⁸⁵. »

Tel que le mentionnent M^{es} André Lareau et Christiane Maurice, ce service n'est disponible qu'en cas de plainte relative au service reçu et il n'est pas accepté afin de discuter des fondements juridiques ou factuels d'une cotisation, le contribuable devant obligatoirement suivre le processus judiciaire dans un tel cas⁸⁶.

2.1.2. Bureau de l'ombudsman des contribuables

Si la plainte soumise au Service des plaintes de l'ARC n'est pas réglée, le contribuable peut s'adresser au Bureau de l'ombudsman des contribuables. Tout comme le Service des plaintes de l'ARC, le Bureau de l'ombudsman ne peut pas régler des questions relatives au fond d'un dossier concernant un montant d'impôt payable par le contribuable, son mandat étant limité aux problèmes relatifs aux services rendus par les employés de l'ARC⁸⁷. De plus,

⁸⁴ AGENCE DU REVENU DU CANADA, « Faire une plainte liée au service », en ligne : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/a-propos-agence-revenu-canada-arc/plaintes-differends/faire-plainte-liee-service.html> (consulté le 20 août 2019).

⁸⁵ *Id.*

⁸⁶ André LAREAU et Christiane MAURICE, « Non-Judicial Means of Solving Tax Problems in Quebec », dans *Tax Notes International*, 30 octobre 2017, 2.

⁸⁷ *Id.*, 3.

l'ombudsman n'a pas à détenir de connaissances particulières en fiscalité, ce qui semble constituer un frein à son bon fonctionnement⁸⁸. Ce bureau peut aussi mener des enquêtes systémiques.

Même si ces deux services sont offerts à toute étape du litige, des auteurs soutiennent qu'ils sont insuffisants pour permettre un règlement à l'amiable des litiges avec l'ARC⁸⁹.

2.1.3. Conférence de règlement à l'amiable devant la Cour canadienne de l'impôt

Lorsque le litige entre l'ARC et le contribuable est judiciairisé, un processus de médiation est offert. Il s'agit de la **conférence de règlement à l'amiable** présidée par un juge de la Cour canadienne de l'impôt, agissant à titre de médiateur. Une conférence de règlement à l'amiable peut avoir lieu à la suite d'une demande d'une partie ou lorsque le juge l'ordonne de son propre chef⁹⁰. Au moins 14 jours avant la conférence, chaque partie doit signifier à l'autre partie un mémoire d'un maximum de 10 pages exposant sa théorie de la cause, les faits pertinents, les questions en litige et les règles de droit sur lesquelles elle compte se baser⁹¹. Toutes les informations divulguées durant la conférence de règlement à l'amiable demeurent confidentielles et ne pourront être communiquées au juge présidant l'appel en cas d'échec de la conférence⁹².

Un élément intéressant de la conférence de règlement à l'amiable est que, contrairement au processus prévu devant les tribunaux québécois⁹³, le consentement de l'autre partie n'est pas nécessaire afin que celle-ci ait lieu, une partie pouvant demander au juge qu'il ordonne la tenue de la

⁸⁸ *Id.*, 4.

⁸⁹ *Id.*, 5.

⁹⁰ *Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)* (« R.C.C.I. »), DORS/90-688a, par. 126.2(1).

⁹¹ Par. 126.2(4) et 126.2(5) R.C.C.I.

⁹² Art. 128 R.C.C.I.

⁹³ Ce processus sera présenté en détail à la section 2.2.6. du présent texte sur la conférence de règlement à l'amiable devant la Cour du Québec.

conférence⁹⁴. Il convient de mentionner qu'un tel processus de médiation peut aussi avoir lieu lorsque le contribuable s'adresse aux Cours fédérales⁹⁵.

Les paragraphes 147(3.1) à 147(3.8) R.C.C.I., en vigueur depuis le 7 février 2014, prévoient l'octroi de dépens indemnitaires lorsque certaines conditions sont remplies et qu'une partie a refusé une offre de règlement. En effet, le paragraphe 147(3.1) R.C.C.I. prévoit que si le contribuable fait une offre de règlement et qu'il obtient un jugement qui est au moins aussi favorable que l'offre de règlement, il aura droit aux dépens engagés avant l'offre et à des « dépens indemnitaires substantiels » plus les débours raisonnables engagés après cette offre. Ces « dépens indemnitaires substantiels » correspondent à 80 % des dépens établis sur une base procureur-client⁹⁶. Au contraire, c'est l'ARC qui aura droit à ces sommes si elle fait une offre de règlement et que le contribuable obtient un jugement moins favorable que l'offre ou que l'appel est rejeté⁹⁷. Ces deux dispositions ne s'appliqueront que si l'offre remplit les conditions prévues au paragraphe 147(3.3) R.C.C.I., soit que l'offre est faite par écrit, qu'elle est signifiée au moins 30 jours après la clôture de la procédure écrite et au moins 90 jours avant le début de l'audience, qu'elle n'est pas retirée et qu'elle n'expire pas moins de 30 jours avant l'audience. Même si toute offre de règlement peut être prise en compte lors de l'adjudication des dépens par la Cour selon le principe établi à l'alinéa 147(3)d) R.C.C.I., ces nouvelles règles ont été établies afin « d'encourager les parties à régler leurs différends le plus tôt possible, idéalement avant la date fixée pour l'audition de l'appel »⁹⁸.

2.1.4. Ancien processus de médiation sur le site de l'Agence du revenu du Canada

En réponse à une question posée lors de la Table ronde de la Canadian Life and Health Insurance Association – Association canadienne des compagnies d'assurances de personnes (CHLIA) en mai 2007, l'ARC confirmait qu'en cas d'impasse entre le contribuable et l'agent des appels (au

⁹⁴ Par. 126.2(1) R.C.C.I.

⁹⁵ *Règles des Cours fédérales*, DORS/98-106, art. 386 à 391 (conférence de règlement des litiges, ce qui peut inclure de procéder par médiation).

⁹⁶ Par. 147(3.5) R.C.C.I.

⁹⁷ Par. 147(3.2) R.C.C.I.

⁹⁸ *Règles modifiant certaines règles établies en vertu de la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt*, DORS/2014-26.

stade de l'opposition), le contribuable pouvait se diriger vers la médiation avant de s'adresser aux tribunaux⁹⁹. Si un tel processus était entamé, l'avis d'opposition du contribuable demeurait en suspens¹⁰⁰. À cette même occasion, l'ARC soulignait que la médiation était plus appropriée lorsqu'il s'agissait de régler des questions factuelles et non des questions d'interprétation¹⁰¹. La procédure à suivre pour faire une telle demande était prévue sur le site web de l'ARC¹⁰², mais celle-ci n'est plus disponible.

Il semble que ce processus ait été peu utilisé. Dans un article paru en 2010, Paul Lynch, sous-commissaire par intérim à la Division des appels de l'ARC de l'époque, a confirmé qu'un seul dossier avait été soumis à ce processus, lequel avait abouti à une entente¹⁰³.

2.2. AU QUÉBEC

2.2.1. Bureau de la protection des droits de la clientèle

Le contribuable québécois peut s'adresser au Bureau de la protection des droits de la clientèle (« Bureau »), soit l'ombudsman de Revenu Québec, s'il est insatisfait du traitement de son dossier¹⁰⁴. Le Bureau souligne qu'avant de faire une telle demande, le contribuable devrait s'adresser à l'employé responsable de son dossier ou à son supérieur de Revenu Québec¹⁰⁵. Le Bureau peut intervenir dans une multitude de cas concernant une insatisfaction à l'égard :

⁹⁹ AGENCE DU REVENU DU CANADA, interprétation technique 2007-0240201C6, « Mediation of tax disputes », 21 juin 2007.

¹⁰⁰ *Id.*

¹⁰¹ *Id.*

¹⁰² *Id.*

¹⁰³ J.-F. DORAIS, précité, note 57, 13.

¹⁰⁴ REVENU QUÉBEC, Bureau de la protection des droits de la clientèle, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/fr/juste-pour-tous/vous-informer-de-vos-droits/protection-des-droits/> (consulté le 20 août 2019).

¹⁰⁵ *Id.*

- « • d'une décision, d'un dossier ou d'un service offert ou rendu par Revenu Québec;
- de l'application d'une loi, d'un règlement ou d'une procédure ou d'une pratique de Revenu Québec;
- de la qualité des services offerts ou rendus par Revenu Québec¹⁰⁶. »

Contrairement aux processus de l'ARC, le mandat du Bureau n'est pas limité aux plaintes liées au service. Le Bureau pourra intervenir en ce qui concerne les aspects légaux administrés par Revenu Québec¹⁰⁷. La personne qui agit pour le Bureau est un spécialiste en fiscalité qui a comme objectif d'atteindre le résultat approprié¹⁰⁸. Pour faire suite à une plainte reçue par un contribuable, le Bureau dispose d'un pouvoir de recommandation qui ne lie pas Revenu Québec, mais qui est généralement suivi¹⁰⁹. Les seuls dossiers qui ne peuvent pas être soumis au Bureau sont ceux relatifs à une politique fiscale ou ceux dont le seul enjeu est une interprétation de la loi pour laquelle Revenu Québec souhaite obtenir une décision des tribunaux¹¹⁰. Le Bureau souligne qu'il peut agir à titre de médiateur entre le contribuable et l'administration fiscale :

« **Le bureau** peut intervenir de diverses façons et, si cela est utile au règlement d'un dossier, il peut même agir à titre de médiateur. C'est le cas notamment lorsque les communications deviennent ardues ou sont rompues entre le contribuable et l'unité opérationnelle à l'origine de l'insatisfaction. Dans ce cas, **le bureau** assiste les parties afin de dénouer l'impasse¹¹¹. »

Ce service est, selon des auteurs, de plus en plus utilisé¹¹². Toutefois, une telle demande d'intervention ne suspend ni ne prolonge les délais prévus

¹⁰⁶ *Id.*

¹⁰⁷ A. LAREAU et C. MAURICE, précité, note 86, 6.

¹⁰⁸ *Id.*

¹⁰⁹ *Id.*

¹¹⁰ *Id.*

¹¹¹ REVENU QUÉBEC, *Bureau de la protection des droits de la clientèle, Rapport annuel 2018-2019*, 21 juin 2019, p. 17, en ligne : <https://www.revenuquebec.ca/documents/fr/publications/adm/ADM-601%282019-06%29.pdf> (consulté le 20 août 2019).

¹¹² Josée MORIN, Marie-France DOMPIERRE et Daniel GOSSELIN, « Un service méconnu à Revenu Québec », dans *2015 Conference Report*, Toronto, Association canadienne d'études fiscales, 2016, p. 5:1-18, à la page 5:11.

par la loi pour que le contribuable exerce ses recours¹¹³. Celui-ci devra donc entreprendre les procédures normales afin de ne pas perdre ses recours. Des auteurs, y compris la responsable du Bureau, soulignent que le Bureau présente les trois caractéristiques essentielles d'un ombudsman, soit l'indépendance, la neutralité et la confidentialité. Selon eux, le Bureau est indépendant car complètement détaché des unités opérationnelles de Revenu Québec, il est neutre car il ne défend personne en particulier et les dossiers conservent leur caractère confidentiel¹¹⁴.

Dans son Rapport d'activités de 2019, le Bureau confirme que 90 % des demandes qui lui ont été faites ont reçu une réponse à l'intérieur d'un délai de 35 jours et que plus de 27 % des dossiers ont été réglés en faveur du contribuable¹¹⁵. Étant donné la rapidité d'intervention du Bureau, sa spécialisation et la diversité des dossiers dans lesquels il peut être impliqué, des auteurs soutiennent que ce service aurait avantage à être plus connu et utilisé par les contribuables¹¹⁶.

2.2.2. Protecteur du citoyen

Le Protecteur du citoyen est un ombudsman indépendant, relevant directement de l'Assemblée nationale, créé par la *Loi sur le protecteur du citoyen*¹¹⁷, dont le mandat ne se limite pas à des questions fiscales. Le Protecteur du citoyen a comme mandat « [d']assurer le respect des droits des citoyens et citoyennes dans leurs relations avec les services publics »¹¹⁸. Tout comme le Bureau, le mandat du Protecteur du citoyen n'est pas limité aux seules plaintes liées au service reçu et il peut intervenir relativement à des questions fiscales, ce qu'il fait régulièrement¹¹⁹. Le Protecteur du citoyen, après avoir entendu les deux parties, a le pouvoir de faire une recommandation à l'autorité concernée qui, même si elle n'est pas liée par

¹¹³ REVENU QUÉBEC, précité, note 111, p. 17.

¹¹⁴ J. MORIN, M.-F. DOMPIERRE et D. GOSSELIN, précité, note 112, 5:7.

¹¹⁵ REVENU QUÉBEC, précité, note 111, p. 7.

¹¹⁶ J. MORIN, M.-F. DOMPIERRE et D. GOSSELIN, précité, note 112.

¹¹⁷ RLRQ, c. P-32.

¹¹⁸ QUÉBEC, Assemblée nationale, Le Protecteur du citoyen, « Rôle et mandats », en ligne : <https://protecteurducitoyen.qc.ca/fr/a-propos/role-et-mandats> (consulté le 20 août 2019).

¹¹⁹ A. LAREAU et C. MAURICE, précité, note 86, 7.

cette recommandation, la suit dans 98 % des cas¹²⁰. Le contribuable a le choix de s'adresser au Bureau ou au Protecteur du citoyen. Toutefois, des auteurs soulignent que, étant donné la spécialisation du Bureau, il est souhaitable que le contribuable s'adresse tout d'abord au Bureau puis, en cas d'échec, au Protecteur du citoyen¹²¹. Toutefois, l'article 18 (1°) de la *Loi sur le protecteur du citoyen* prévoit que le Protecteur du citoyen perd son pouvoir d'intervention lorsque la personne dispose d'un recours légal pour corriger sa situation.

2.2.3. Commission d'examen sur la fiscalité du Québec

À la suite de la consultation de plusieurs groupes, la Commission d'examen sur la fiscalité du Québec (« Commission ») a proposé plusieurs recommandations dans son rapport final déposé en mars 2015 visant à réformer le système fiscal québécois. Le 22 octobre 2014, l'Association de médiation fiscale a présenté un mémoire à la Commission afin de promouvoir l'implantation d'un projet-pilote de médiation en amont, c'est-à-dire disponible dès la vérification fiscale d'un contribuable. Des médiateurs indépendants et expérimentés en fiscalité auraient été formés par la juge Louise Otis¹²². Même si le projet-pilote n'a pas eu lieu, la Commission a recommandé, dans son rapport final, que le gouvernement « évalue la mise en place d'un mécanisme de règlement de conflits »¹²³.

2.2.4. Modifications à la *Loi sur l'administration fiscale*

À la suite de la recommandation de la Commission d'examen sur la fiscalité du Québec, le ministre des Finances du Québec, dans son Budget de mars 2017, proposait des modifications à la *Loi sur l'administration fiscale* afin de « prévoir la possibilité de référer les parties aux modes de solutions alternatives de différends (recours à la médiation) »¹²⁴. Ces modifications ont été présentées à l'article 156 du Projet de loi n° 150 afin de prévoir la

¹²⁰ QUÉBEC, Assemblée nationale, Le Protecteur du citoyen, précité, note 118.

¹²¹ A. LAREAU et C. MAURICE, précité, note 86, 8; Voir aussi J. MORIN, M.-F. DOMPIERRE et D. GOSSELIN, précité, note 112, 5:16.

¹²² ASSOCIATION DE MÉDIATION FISCALE, précité, note 16, p. 1.

¹²³ COMMISSION D'EXAMEN SUR LA FISCALITÉ, *Rapport final de la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise*, Volume 1 : Une réforme de la fiscalité québécoise, Québec, Gouvernement du Québec, 2015, p. 177.

¹²⁴ QUÉBEC, ministère des Finances, *Budget 2017-2018, Renseignements additionnels*, 27 mars 2018, p. B.28.

possibilité pour les citoyens de soumettre leur litige à un processus de médiation, présidé par un avocat ou un notaire, lors d'appels sommaires devant la Division des petites créances de la Cour du Québec¹²⁵. L'article 156 du projet de loi a été retiré par amendement lors de la séance du 15 mai 2018 de la Commission des finances publiques de l'Assemblée nationale¹²⁶, mais les modifications ont finalement vu le jour le 17 mars 2020 lors de l'adoption du Projet de loi n° 41 présenté au cours de la première session de la 42^e législature. Ces modifications entreront en vigueur à une date ultérieure qui sera fixée par le gouvernement.

Le Projet de loi n° 41¹²⁷ a été sanctionné en mars dernier afin d'ajouter une nouvelle section à la *Loi sur l'administration fiscale* ayant pour objet la mise en place d'un processus de médiation gratuit dans le cadre d'appels sommaires devant la Cour du Québec. Ces nouveaux articles prévoient que les parties peuvent, de consentement, soumettre leur litige à un médiateur qui est soit un avocat, un notaire ou un comptable agréé¹²⁸. Ce processus est confidentiel et aucune information y étant divulguée ne pourra être utilisée devant le tribunal si le litige s'y poursuit.

2.2.5. Nouveau Code de procédure civile du Québec

Conformément aux articles 93.1.17 et 93.1.19 L.A.F., les appels et les auditions en matières fiscales provinciales sont régis par la procédure prévue au *Code de procédure civile*¹²⁹ du Québec. Il convient donc de noter l'important changement de philosophie qui s'est opéré à la suite de la réforme du Code, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2016, et la place centrale qu'y occupent les modes privés de prévention et de règlement des litiges.

¹²⁵ L'article 156 du Projet de loi n° 150 prévoyait l'insertion des articles 93.21.1. à 93.21.3. dans le chapitre IV relatif aux appels sommaires de la *Loi sur l'administration fiscale*.

¹²⁶ QUÉBEC, Assemblée nationale, *Journal des débats : Commissions parlementaires*, 1^{re} sess., 41^e légis., « Étude détaillée du projet de loi n° 150, Loi concernant principalement la mise en œuvre de certaines dispositions des discours sur le budget du 17 mars 2016 et du 28 mars 2017 », Commission des finances publiques, 15 mai 2018.

¹²⁷ *Loi concernant principalement la mise en œuvre de certaines dispositions des discours sur le budget du 17 mars 2016, du 28 mars 2017, du 27 mars 2018 et du 21 mars 2019*, L.Q. 2020, c. 5.

¹²⁸ *Id.*, art. 31 ajoutant à la *Loi sur l'administration fiscale* la section II.1 intitulée « La médiation » contenant les nouveaux articles 93.21.1 à 93.21.3.

¹²⁹ RLRQ, c. C-25.01 (« C.p.c. »).

Lors du Congrès annuel du Barreau de 2014, la ministre de la Justice de l'époque, M^e Stéphanie Vallée, soulignait l'importance des règlements à l'amiable au sein de la réforme du *Code de procédure civile* :

« Nous avons l'obligation de passer de la culture du conflit à la culture du règlement. Un virage dans lequel les avocats joueront un rôle déterminant en se faisant un devoir d'expliquer à leurs clients les limites d'une décision de la Cour ainsi que les avantages des règlements à l'amiable. Le nouveau Code de procédure civile nous donne l'occasion de ramener la justice à des dimensions plus humaines¹³⁰. » (Notre soulignement)

Le deuxième paragraphe de la disposition préliminaire prévoit l'importance que le Code accorde à la prévention des différends et au règlement des litiges :

« Le Code vise à permettre, dans l'intérêt public, la prévention et le règlement des différends et des litiges, par des procédés adéquats, efficaces, empreints d'esprit de justice et favorisant la participation des personnes. Il vise également à assurer l'accessibilité, la qualité et la célérité de la justice civile, l'application juste, simple, proportionnée et économique de la procédure et l'exercice des droits des parties dans un esprit de coopération et d'équilibre, ainsi que le respect des personnes qui apportent leur concours à la justice. » (Notre soulignement)

Les premiers articles du nouveau *Code de procédure civile* prévoient la procédure applicable aux modes privés de prévention et de règlement des différends. L'article premier prévoit que les parties doivent considérer le recours aux modes privés que sont la négociation, la médiation et l'arbitrage, avant de s'adresser aux tribunaux. Toutefois, en fiscalité, tel que le souligne M^e Chanel Alepin, cette obligation sera probablement suivie dès que le contribuable et l'administration fiscale auront entrepris des procédures de négociation avant de déposer un appel¹³¹. Tel qu'il a été mentionné précédemment, l'un des avantages importants de la médiation est son caractère confidentiel. L'article 4 C.p.c. enchâsse ce principe en créant une obligation pour les parties de conserver la confidentialité de ce qui est dit, fait ou écrit dans le cadre du processus. Si le processus de médiation se solde par un échec, tout ce qui s'est dit durant le processus ne pourra être divulgué au juge qui est chargé du dossier.

¹³⁰ Stéphanie VALLÉE, « Congrès annuel 2014 : La ministre de la Justice donne le coup d'envoi! », (2014), vol. 46, n° 7 *Le Journal du Barreau* 10.

¹³¹ Chanel ALEPIN, « Les choix alternatifs à un litige fiscal long et coûteux », (2014), vol. 19, n°5 *Stratège* 12-15, p. 13.

De plus, selon ces nouvelles règles, la mission des tribunaux est modifiée afin « de favoriser la conciliation des parties si la loi leur en fait devoir, si les parties le demandent ou y consentent, si les circonstances s'y prêtent ou s'il est tenu une conférence de règlement à l'amiable »¹³², ce qui démontre, une fois de plus, l'importance accordée au règlement expéditif des litiges par le nouveau *Code de procédure civile*.

2.2.6. Conférence de règlement à l'amiable devant la Cour du Québec

Les conférences de règlement à l'amiable, qui existaient avant la réforme du *Code de procédure civile*¹³³, s'inscrivent parfaitement dans cette philosophie de règlement des litiges. Au Québec, la conférence ne peut avoir lieu que si les deux parties y consentent et envoient une demande à cet effet en remplissant le formulaire prescrit¹³⁴ où elles exposent sommairement au juge les questions à examiner¹³⁵. Le juge présidant la conférence agit plus à titre de facilitateur que d'évaluateur puisqu'il essaie de faciliter la communication et la compréhension des intérêts de chacune des parties¹³⁶, comme le prévoit l'article 162 C.p.c. :

« 162. La conférence de règlement à l'amiable a pour but d'aider les parties à communiquer en vue de mieux comprendre et évaluer leurs besoins, intérêts et positions et à explorer des solutions pouvant conduire à une entente mutuellement satisfaisante pour régler le litige. »

La conférence de règlement à l'amiable a lieu à huis clos, sans déboursé judiciaire pour les parties ni formalités¹³⁷, et tout ce qui s'y dit demeure confidentiel¹³⁸. Une règle importante de la conférence¹³⁹ est que les parties

¹³² Art. 9 C.p.c.

¹³³ Des conférences de règlements à l'amiable sont offertes par la Cour du Québec et la Cour supérieure depuis 2001 : C. ALEPIN, précité, note 131.

¹³⁴ Ce formulaire est disponible sur le site de la Cour du Québec.

¹³⁵ Art. 161, al. 1 C.p.c.

¹³⁶ J.-F. ROBERGE et E. GRAHOVIC, précité, note 18, 440.

¹³⁷ Art. 163, al. 1 C.p.c.

¹³⁸ Art. 163, al. 3 C.p.c. Sous réserve de certaines exceptions, voir : J.-F. ROBERGE, précité, note 17, p. 91-93.

¹³⁹ Martine BERGERON, « Le règlement des litiges fiscaux au Québec au stade de l'appel devant les tribunaux », (2015), vol. 35, n° 1 *Revue de planification fiscale et financière* 181-194, p. 189.

autorisées à conclure une entente doivent être présentes ou disponibles afin de donner leur accord en temps utile¹⁴⁰. Cela implique qu'un gestionnaire de Revenu Québec soit présent, ou disponible, lors de la conférence afin de conclure une entente à l'amiable, les juges ne souhaitant pas ajourner la séance pour soumettre l'entente au supérieur de Revenu Québec¹⁴¹. Dans un texte de 2015, M^e Martine Bergeron, avocate à la Direction du contentieux fiscal de Revenu Québec à l'époque, soulignait que le service de médiation de la Cour du Québec peut être très efficace, surtout lorsqu'il s'agit essentiellement de questions factuelles, et que le contentieux de Revenu Québec accepte d'y avoir recours à la demande du contribuable dans de tels cas¹⁴². Un avantage important de la conférence de règlement à l'amiable est sa rapidité comparativement à un procès. En effet, lorsqu'une demande de conférence est faite, une date sera donnée dans les deux mois suivants¹⁴³, ce qui est beaucoup plus court que le délai d'attente pour une date de procès et l'attente qu'un jugement soit rendu subséquemment. Les conseils donnés par le juge médiateur sont généralement pris au sérieux par les parties puisque celui-ci aurait pu rendre la décision sur le fond, ce qui constitue un avantage notable afin d'aider les parties à s'entendre¹⁴⁴.

On peut conclure que la conférence de règlement à l'amiable présidée par un juge permet généralement de favoriser le règlement des litiges puisque le taux de règlement des dossiers soumis à une telle conférence est, en moyenne, de 80 %¹⁴⁵. Une étude empirique dirigée par le professeur Jean-François Roberge s'est penchée sur le sentiment d'accès à la justice ressenti par les usagers de ces conférences au Québec. Cette étude a conclu que « le niveau global d'accès à la justice vécu par les usagers de la conférence de règlement à l'amiable correspond à 83 sur un maximum de 100 »¹⁴⁶. Ces chiffres sont, pour les auteurs de l'étude, un indicateur important permettant de conclure que la conférence de règlement à l'amiable permet de favoriser le sentiment d'accès à la justice des usagers¹⁴⁷.

¹⁴⁰ Art. 164, al. 3 C.p.c.

¹⁴¹ M. BERGERON, précité, note 139, 189.

¹⁴² *Id.*, 188.

¹⁴³ C. ALEPIN, précité, note 131, 14.

¹⁴⁴ *Id.*

¹⁴⁵ J.-F. ROBERGE et E. GRAHOVIC, précité, note 18, 440.

¹⁴⁶ *Id.*, 444.

¹⁴⁷ *Id.*, 445.

Ainsi, il existe déjà au Canada, autant au fédéral qu'au Québec, des options pour un contribuable insatisfait d'une décision prise par l'administration fiscale. Or, celles-ci ne semblent pas suffisantes afin de régler le litige avant que le dossier soit porté en appel devant les tribunaux. Étant donné le taux élevé de réussite des conférences de règlement à l'amiable devant les tribunaux, ne serait-il pas d'autant plus pertinent de s'en inspirer afin de prévoir un processus similaire plus tôt?

3. ANALYSE COMPARATIVE DES PROCESSUS EN PLACE AILLEURS DANS LE MONDE EN FISCALITÉ

En 2008, l'OCDE encourageait les autorités fiscales des différents pays à évaluer la mise en place de processus de règlement des différends au sein de leur administration¹⁴⁸, ce qui démontre que la volonté de régler les litiges fiscaux de façon efficace ne touche pas seulement le Québec et le fédéral au Canada. Il est donc pertinent de se pencher sur les processus mis en place par les autres pays afin d'en ressortir les réussites et les échecs. Même si le présent texte se limite aux processus de médiation, il convient de mentionner que des services d'ombudsman, similaires à ceux en place au Canada, existent tout de même dans les pays qui seront étudiés ci-dessous.

3.1. ÉTATS-UNIS D'AMÉRIQUE

3.1.1. Processus

Les États-Unis sont considérés comme des pionniers dans le domaine¹⁴⁹, ayant mis en place une multitude de modes de règlement des différends entre l'administration fiscale et les contribuables, ceux-ci ne se limitant pas qu'à la médiation et pouvant avoir lieu à différents stades du litige. Ces différents processus de règlement des différends sont administrés par l'Internal Revenue Service (« IRS ») et peuvent être regroupés sous trois principaux programmes de médiation, soit le *Fast Track Settlement* (« FTS »), la *Fast Track Mediation* (« FTM ») et la *Post-Appeals Mediation* (« PAM »).

¹⁴⁸ OECD, précité, note 12.

¹⁴⁹ EY, *Tax Insights*, « Tax dispute resolution – a new chapter emerges », 2010, 52.

3.1.1.1. Fast Track Settlement

Le programme de médiation FTS s'applique aux contribuables visés par la *Large and Mid-Size Business Division* (« LMSB ») de l'IRS¹⁵⁰. Les entreprises qui font l'objet d'une vérification par cette division peuvent, de façon volontaire, demander que leur dossier soit soumis à une médiation par un agent de la division des appels de l'IRS agissant à titre de tiers neutre¹⁵¹. Une telle demande peut être faite à tout moment après qu'une cotisation a été envoyée par l'IRS et qu'une réponse a été envoyée par le contribuable, mais avant qu'un appel soit déposé par celui-ci¹⁵². Le médiateur agit à titre de facilitateur, il rencontre les parties séparément ou ensemble, il peut proposer des solutions aux parties et entériner une entente, le cas échéant, grâce à son pouvoir délégué¹⁵³.

Le contribuable peut se retirer à tout moment du processus en envoyant une notification écrite au vérificateur et au médiateur. Le médiateur et le vérificateur peuvent aussi envoyer une telle notification et demander la fin de la médiation s'ils considèrent qu'il n'y a aucun progrès¹⁵⁴. Si la médiation prend fin, le contribuable conserve ses droits d'appel¹⁵⁵. Certains dossiers sont exclus, par exemple lorsque le contribuable demande l'assistance d'une autorité compétente ou lorsque le dossier est une affaire indiquée pour les tribunaux¹⁵⁶.

3.1.1.2. Fast Track Mediation

La FTM est un programme de médiation qui s'adresse aux petites entreprises et aux travailleurs autonomes dès le stade de l'audit¹⁵⁷. Le contribuable et l'agent doivent faire une demande conjointe et celle-ci peut

¹⁵⁰ INTERNAL REVENUE SERVICE, Revenue Procedure 2003-40, « LMSB/Appeals Fast Track Settlement Procedure », p. 1.

¹⁵¹ *Id.*

¹⁵² *Id.*, p. 2.

¹⁵³ *Id.*, p. 3.

¹⁵⁴ *Id.*, p. 1.

¹⁵⁵ *Id.*

¹⁵⁶ EY, précité, note 149, 55.

¹⁵⁷ INTERNAL REVENUE SERVICE, Publication 4167, « Introduction to alternative Dispute Resolution », p. 2.

être faite à tout moment avant que le dossier soit judiciairisé¹⁵⁸. À la suite d'une telle demande, un agent des appels de l'IRS formé en médiation aide les parties afin d'arriver à une entente à l'intérieur d'un délai de 40 jours¹⁵⁹. Le contribuable n'a pas le choix d'utiliser l'agent de l'IRS comme médiateur; un tiers médiateur ne peut pas être engagé¹⁶⁰. Le contribuable ou l'agent de l'IRS peuvent se retirer du processus à tout moment et le contribuable ne perd aucun recours¹⁶¹.

3.1.1.3. Post-Appeals Mediation

Contrairement aux deux autres programmes de l'IRS, la PAM vise les dossiers à un stade plus avancé. Ce processus de médiation ne peut avoir lieu que si les discussions entre le contribuable et l'agent au stade des appels n'aboutissent pas à une entente et que les autres processus sont épuisés¹⁶². Toutefois, il ne peut pas être utilisé si le contribuable a préalablement eu recours au FTS ou à la FTM¹⁶³. Lorsque la demande de médiation est approuvée, les parties signent une entente de médiation dans laquelle ils prévoient qui sont les parties, quelles sont les questions en litige, les différents documents à fournir par chacune des parties et la confidentialité du processus, sauf exception¹⁶⁴. De plus, il ne doit pas s'agir d'une occasion pour le contribuable de présenter des faits nouveaux; s'il le fait, la médiation prendra fin et le dossier sera renvoyé à un agent des appels¹⁶⁵. La PAM peut être utilisée pour régler des questions autant factuelles que juridiques¹⁶⁶.

Un agent de la section des appels de l'IRS formé en médiation est fourni gratuitement aux parties, mais le contribuable peut choisir d'engager un tiers

¹⁵⁸ *Id.*, p. 2.

¹⁵⁹ *Id.*

¹⁶⁰ M. JONE et A. J. MAPLES, précité, note 50, 550.

¹⁶¹ *Id.*

¹⁶² INTERNAL REVENUE SERVICE, *IRS Manual*, Part 8. Appeals, « Post Appeals Mediation (PAM) Procedures for Non-Collection Cases », n° 8.26.5.3.

¹⁶³ *Id.*

¹⁶⁴ Tonya M. SCHERER, « Alternative Dispute Resolution in the Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens Its Doors to Mediation », (1997), n° 2 *Journal of Dispute Resolution* 215-227, p. 221.

¹⁶⁵ *Id.*

¹⁶⁶ INTERNAL REVENUE SERVICE, précité, note 162, n° 8.26.5.3.3.

à ses frais¹⁶⁷. Le médiateur agit à titre de facilitateur afin d'aider l'agent de l'IRS et le contribuable à conclure une entente¹⁶⁸. Il s'agit d'un processus volontaire pour les deux parties et elles ne sont pas liées par celui-ci, sauf si une entente est conclue¹⁶⁹.

3.1.2. Analyse

L'IRS considère que les processus de médiation sont efficaces puisqu'ils permettent une économie de temps¹⁷⁰. En effet, après l'implantation d'un projet-pilote du FTS en 2001, l'IRS a décidé d'en faire un programme permanent puisqu'il permettait de réduire le temps de résolution des litiges¹⁷¹. Durant le projet-pilote de 17 mois, un total de plus de 6,7 milliards de dollars en litiges fiscaux a été réglé à l'intérieur de 120 jours par ce programme¹⁷². Selon des auteurs, il s'agissait d'une nette amélioration compte tenu du fait que les litiges de la division LMSB de l'IRS prenaient, en moyenne, environ 6,6 années avant de se régler en 2002. L'OCDE souligne aussi le succès du FTS puisque 86 % des dossiers se sont soldés par une entente et que le délai de résolution des appels est passé de 684 jours à 84 jours entre 2001 et 2008¹⁷³.

Malgré les avantages découlant de l'économie de temps et d'argent pour les deux parties, des auteurs soulignent que l'IRS rencontre certains problèmes relativement à ses programmes de médiation¹⁷⁴. Ceci serait principalement causé par le fait que les médiateurs ne sont pas des parties impartiales, étant donné qu'ils sont des agents de la division des appels de l'IRS, créant une perception chez les contribuables que le médiateur a un

¹⁶⁷ INTERNAL REVENUE SERVICE, précité, note 157, p. 2.

¹⁶⁸ *Id.*

¹⁶⁹ INTERNAL REVENUE SERVICE, précité, note 162, n° 8.26.5.1.

¹⁷⁰ Andrew H. WEINSTEIN et Kevin E. PACKMAN, *Fast Track Settlement—On the Fast Track, but to Where? A Practical Guide to the Program*, 2005, p. 1, en ligne : <https://www.hklaw.com/files/Uploads/Documents/Blogs/BlogOffshoreTaxCompliance/11713OffshoreTaxComplianceBlog.pdf> (consulté le 20 août 2019).

¹⁷¹ INTERNAL REVENUE SERVICE, précité, note 150, p. 1.

¹⁷² A. H. WEINSTEIN et K. E. PACKMAN, précité, note 170, p. 1.

¹⁷³ OECD, précité, note 12, p. 75.

¹⁷⁴ Leonora MEYERCORD, « Avoiding State Bankruptcy: Mediation as an Alternative to Resolving State Tax Disputes », (2010), vol. 29, n° 4 *The Review of Litigation* 925-949, p. 938.

préjugé favorable envers l'IRS¹⁷⁵. Des auteurs soulignent que les médiateurs pourraient être perçus comme plus impartiaux s'ils n'étaient pas employés par la division des appels de l'IRS mais l'étaient par une division séparée dédiée à la médiation, ou si une organisation indépendante était créée par le gouvernement¹⁷⁶. Un autre obstacle à l'utilisation de ces processus de médiation par les contribuables est le fait que ces processus ne sont pas complètement confidentiels¹⁷⁷. En effet, même si l'IRS se targue d'offrir des modes de règlement confidentiels, les employés de l'IRS ont l'obligation¹⁷⁸ de dénoncer toute violation de la loi découverte dans le cadre de la médiation¹⁷⁹. Une telle obligation de divulgation de la part des employés nuit à l'utilisation de la médiation puisque les contribuables ont peur de se retrouver avec des litiges supplémentaires et sont, de ce fait, moins ouverts au dialogue¹⁸⁰. Un autre aspect dénoncé est que la PAM n'est accessible qu'à la fin du processus de négociation, soit au moment où elle serait la moins efficace puisque la médiation aurait plus de chances de succès lorsqu'elle est engagée le plus tôt possible dans le processus¹⁸¹.

Il semble donc que malgré l'éventail d'options offertes aux contribuables par les États-Unis et l'amélioration des délais de règlements de dossiers en général, plusieurs éléments entravent le bon fonctionnement de ces processus pour nos voisins du sud.

3.2. ROYAUME-UNI

L'administration fiscale du Royaume-Uni, Her Majesty's Revenue and Customs (« HMRC »), a décidé d'implanter de façon permanente un programme de médiation en 2013 à la suite de la réussite de son projet-pilote ayant eu lieu entre 2010 et 2013.

¹⁷⁵ *Id.*, 938.

¹⁷⁶ M. JONE et A. J. MAPLES, précité, note 50, 554.

¹⁷⁷ L. MEYERCORD, précité, note 174, 943.

¹⁷⁸ En vertu de l'*Internal Revenue Code of 1986*, § 7214(a)(8).

¹⁷⁹ L. MEYERCORD, précité, note 174, 943.

¹⁸⁰ M. JONE et A. J. MAPLES, précité, note 50, 555.

¹⁸¹ *Id.*, 556.

3.2.1. Processus

Tout contribuable peut faire une demande de médiation à n'importe quel stade du dossier, même lorsqu'aucune décision n'a été rendue par l'administration fiscale, sauf si un appel est interjeté devant les tribunaux¹⁸². Afin d'utiliser la médiation, le contribuable doit faire une demande écrite au HMRC qui évaluera si la médiation est un moyen efficace de règlement dans ce cas précis¹⁸³. Les litiges concernant des questions factuelles, des malentendus entre les parties ou un débat sur un point technique ou juridique sont généralement appropriés pour la médiation¹⁸⁴. Certains dossiers sont expressément exclus de la procédure de médiation, tels ceux relatifs au recouvrement des impôts, à des pénalités de retard, aux crédits d'impôt¹⁸⁵.

Si la demande du contribuable est acceptée par le HMRC, le contribuable et le vérificateur auront l'obligation de se soumettre à la médiation et de signer une entente à cet égard¹⁸⁶. Deux types de médiation peuvent avoir lieu soit la médiation informelle où un agent du HMRC formé en médiation agit comme facilitateur afin de faire progresser les discussions sans donner son opinion sur le mérite, soit la médiation formelle où un agent du HMRC ou un médiateur externe aide les parties à explorer les différentes ententes possibles, toujours sans donner son opinion sur le mérite¹⁸⁷. De plus, des tiers peuvent être impliqués à titre d'experts afin de donner leur opinion sur certains points comme l'évaluation ou d'autres domaines de droit¹⁸⁸. Il s'agit d'un processus gratuit, volontaire, qui n'influe aucunement sur les autres recours du contribuable et qui est généralement conclu à

¹⁸² HM REVENUE & CUSTOMS, « Use Alternative Dispute Resolution to settle a tax dispute », en ligne : <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr> (consulté le 20 août 2019). Lorsqu'un appel est déposé devant les tribunaux compétents, une demande peut être faite et la médiation pourra avoir lieu dans des situations exceptionnelles.

¹⁸³ HM REVENUE & CUSTOMS, « Alternative Dispute Resolution », Compliance checks series CC/FS21, p. 3.

¹⁸⁴ *Id.*, p. 2.

¹⁸⁵ *Id.*

¹⁸⁶ *Id.*, p. 3.

¹⁸⁷ PWC, *Alternative Dispute Resolution: An effective way to settle your tax dispute*, en ligne : <https://www.pwc.co.uk/services/tax/insights/alternative-dispute-resolution-a-new-way-to-settle-your-tax-dispute.html> (consulté le 20 août 2019).

¹⁸⁸ *Id.*

l'intérieur d'un délai de quatre mois¹⁸⁹. Les limites de confidentialité de la médiation sont négociées par les parties et prévues dans l'entente de médiation¹⁹⁰. Les parties peuvent prévoir que certains documents pourraient être divulgués ultérieurement si aucune entente n'a été conclue afin de faciliter la résolution du litige¹⁹¹.

3.2.2. Analyse

Selon l'administration fiscale du Royaume-Uni, la médiation est bénéfique, car elle permet de réduire le temps de vérification, de réduire les frais pour les deux parties, d'améliorer la relation entre l'administration fiscale et les contribuables et de réduire l'utilisation des tribunaux¹⁹². Avant d'être implanté de façon permanente, le processus de médiation a fait l'objet d'un projet-pilote entre 2010 et 2013, visant autant les particuliers que les petites et grandes entreprises¹⁹³. À la suite de ce projet-pilote, un rapport préparé par le HMRC a conclu que la médiation permet de réduire le temps et les frais associés au litige pour toutes les parties¹⁹⁴. En effet, durant cette période, les dossiers soumis à un médiateur ont permis de résoudre, en tout ou en partie, 66 % des litiges à l'intérieur d'un délai moyen de 61 jours¹⁹⁵. Même lorsque le litige n'est pas réglé, le rapport confirme que la médiation comporte certains avantages en permettant, par exemple, aux parties de clarifier les questions en litige¹⁹⁶.

¹⁸⁹ HM REVENUE & CUSTOMS, « Alternative Dispute Resolution Small & Medium Enterprises and Individuals – Frequently Asked Questions », en ligne : <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20131005220630/http://www.hmrc.gov.uk//adr/faqs.htm> (consulté le 20 août 2019).

¹⁹⁰ HM REVENUE & CUSTOMS, « Resolving tax disputes: Practical guidance for HMRC staff on the use of alternative dispute in large or complex cases », p. 25, en ligne : <https://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf> (consulté le 20 août 2019).

¹⁹¹ *Id.*, p. 26.

¹⁹² HM REVENUE & CUSTOMS, précité, note 183, p. 2.

¹⁹³ HM REVENUE & CUSTOMS, « Alternative Dispute Resolution Project Evaluation Report For SME's and individuals », p. 2, en ligne : <http://www.hmrc.gov.uk/adr/pilot-evaluation-report.pdf> (consulté le 20 août 2019).

¹⁹⁴ *Id.*, p. 1.

¹⁹⁵ *Id.*, p. 3.

¹⁹⁶ *Id.*, p. 8.

Selon un rapport de 2018 du HMRC, couvrant la période 2017-2018, 82 % des litiges soumis à la médiation ont été totalement ou partiellement réglés, soit une augmentation de 3 % comparativement à la période de 2016-2017, et 85 % de ces litiges ont été réglés à l'intérieur d'un délai de 120 jours¹⁹⁷. De plus, 98 % des usagers ont confirmé qu'ils recommanderaient l'utilisation de la médiation et 95 % se considéraient comme satisfaits ou très satisfaits du processus entrepris. Finalement, pour les années 2017 et 2018, le HMRC a vu une augmentation de 62 % des sommes recueillies après le recours à des processus de médiation comparativement aux années 2016 et 2017¹⁹⁸. Il semble donc que le processus de médiation mis en place au Royaume-Uni est en constante amélioration, les chiffres démontrant une augmentation substantielle des règlements depuis le projet-pilote et un niveau de satisfaction très élevé de la part des usagers. Même si les médiateurs fournis *de facto* sont des employés de HMRC et qu'ils ne sont donc pas complètement indépendants, les intervenants du milieu considèrent qu'ils agissent de façon juste et impartiale¹⁹⁹.

Il convient toutefois de souligner quelques difficultés rencontrées. En 2018, le Chartered Institute of Taxation du Royaume-Uni encourageait l'administration fiscale à promouvoir davantage les processus de règlement des litiges afin de limiter les litiges grandissant devant les tribunaux, ces processus pouvant être encore plus utilisés selon cet organisme²⁰⁰. Le président de l'organisme, M. McCann, soulignait que, même si la médiation fonctionne bien de façon générale, des frais supplémentaires peuvent être engagés si les agents du HMRC présents n'ont pas l'autorité d'entériner l'entente conclue en médiation²⁰¹. Toujours selon M. McCann, un autre frein à la médiation serait la position prise par les agents du HMRC lorsqu'ils interprètent la loi en ayant à l'esprit que la plus grande somme d'impôt

¹⁹⁷ HM REVENUE & CUSTOMS, *Annual Report and Accounts 2017-2018*, 6 juillet 2018, p. 89.

¹⁹⁸ Robbie LAWOTHER, « HMRC logs 62% rise in disputed tax collected through mediation », *International Adviser*, 19 novembre 2018.

¹⁹⁹ *Id.*; Adam PALIN, « Taxman starts talking to resolve disputes », *Financial Times*, 11 décembre 2015, en ligne : <https://www.ft.com/content/1d20541c-9e68-11e5-b45d-4812f209f861>; PWC, précité, note 187.

²⁰⁰ R. LAWOTHER, précité, note 198; Andrew GOODALL, « HMRC's Approach to Disputes Worsens Backlog, Tax Bodies Say », *Tax Analyst*, 6 juillet 2018, p. 1.

²⁰¹ A. GOODALL, précité, note 200, p. 1.

devrait être prélevée au lieu de la « juste part d'impôt à temps » (*right amount of tax on time*) qui est la devise du HMRC²⁰².

3.3. AUSTRALIE

Bien que l'utilisation de la médiation ait été encouragée par le gouvernement australien depuis 2007²⁰³, un rapport de 2009 a conclu que la médiation a été peu utilisée alors qu'aucun cadre législatif ou procédure précise n'avait été mis en place par le gouvernement²⁰⁴. Un rapport de l'Inspector General of Taxation (« IGT ») publié en 2012²⁰⁵ recommandait que les processus de règlement des différends soient plus utilisés, ce qui, toujours selon l'IGT, aurait agi comme un « catalyst for fundamental shifts in the ATO's dispute resolution approach »²⁰⁶. En août 2013, l'administration fiscale a émis une nouvelle directive relativement à l'utilisation des modes alternatifs de règlement des différends, qui oblige maintenant l'Australia Taxation Office (« ATO ») à résoudre les litiges avec les contribuables le plus tôt possible²⁰⁷ et à utiliser les processus d'*Alternative Dispute Resolution* (« ADR ») lorsqu'ils sont appropriés²⁰⁸.

3.3.1. Processus

Les processus de règlement des litiges prévus par l'ATO ne se limitent pas à la médiation, l'ATO promouvant l'utilisation de divers processus qualifiés d'« ADR », ce qui inclut tout processus dans le cadre duquel un tiers impartial aide les parties à régler ou limiter le litige²⁰⁹. Cela comprend notamment la médiation où un tiers agit à titre de facilitateur, l'évaluation

²⁰² *Id.*

²⁰³ M. JONE et A. J. MAPLES, précité, note 50, 539.

²⁰⁴ *Id.*, 542.

²⁰⁵ AUSTRALIAN GOVERNMENT, Inspector General of Taxation, *Review into the Australian Taxation Office's use of early and Alternative Dispute Resolution*, mai 2012.

²⁰⁶ AUSTRALIAN GOVERNMENT, Inspector General of Taxation, *The Management of Tax Disputes: A Report to the Assistant Treasurer*, janvier 2015, p. 10.

²⁰⁷ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Practice Statement Law Administration PS LA 2013/3*, « Alternative Dispute Resolution (ADR) in ATO disputes », 20 août 2013, n° 1.

²⁰⁸ *Id.*, n° 5.

²⁰⁹ *Id.*, n° 4.

par un tiers neutre agissant à titre consultatif²¹⁰, ou un mélange des deux rôles²¹¹. Des tiers peuvent aussi être engagés à titre d'experts pour des cas d'évaluation, par exemple²¹².

Ce processus est volontaire pour les deux parties, mais lorsque c'est le contribuable seul qui en fait la demande alors que l'ATO refuse d'y participer, l'ATO doit fournir les motifs de son refus d'y participer pour que le processus n'ait pas lieu²¹³. Des indications sont prévues quant aux types de dossiers appropriés pour ce processus et ceux qui ne le sont pas²¹⁴. Un représentant de l'ATO ayant l'autorité de conclure une entente doit être présent, ou disponible, durant tout le processus²¹⁵. Le processus est chapeauté par un *ADR practitioner* qui est un tiers indépendant formé afin d'aider les parties à trouver une solution et son rôle dépend du mode choisi entre les parties²¹⁶. Ses frais sont généralement divisés en parts égales entre les deux parties²¹⁷. De plus, le processus demeure strictement confidentiel, à moins d'entente à l'effet contraire entre les parties²¹⁸. Finalement, tout règlement doit suivre les limites prévues par le *Code of settlement practice*²¹⁹. En plus d'accepter d'engager un tiers externe, l'ATO a mis en place, en avril 2014, une procédure de médiation interne, soit le *In-house facilitation process*²²⁰. Dans le cadre de cette procédure, ce n'est pas un tiers externe qui agit à titre de médiateur, mais un « *trained independent ATO*

²¹⁰ Il s'agit de l'« *early neutral evaluation* » qui est une forme de médiation faisant appel à un expert en la matière qui donne son opinion sur les chances de succès des parties : D. C. OLSEN, précité, note 15, 12:1.

²¹¹ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, précité, note 207, n° 23. L'ATO exclut l'utilisation de l'arbitrage, considérant que ce processus n'est pas approprié dans le cadre de litiges fiscaux.

²¹² *Id.*, n° 25.

²¹³ *Id.*, n° 22.

²¹⁴ *Id.*, n°s 7 à 9.

²¹⁵ *Id.*, n° 26.

²¹⁶ *Id.*, n° 31.

²¹⁷ *Id.*, n° 30.

²¹⁸ *Id.*, n°s 41 à 44.

²¹⁹ *Id.*, n° 45.

²²⁰ Melinda JONE, « Evaluating Australia's tax dispute resolution system: A dispute systems design perspective », (2015), vol. 13, n° 2 *eJournal of Tax Research* 552-580, p. 563.

facilitator »²²¹ qui aide les parties à régler le litige généralement lorsque le litige est moins complexe²²². Cette procédure est gratuite et le facilitateur a le rôle d'aider les parties à déterminer les questions en litige et à développer des solutions²²³. Cette procédure aussi est totalement confidentielle²²⁴.

3.3.2. Analyse

Les recommandations de l'IGT en 2012 semblent avoir porté fruit. En effet, les statistiques démontrent qu'il y a eu une augmentation de 33 % des règlements des litiges fiscaux en 2011, 2012 et 2013 à la suite de l'utilisation des divers processus d'ADR²²⁵. Une étude a été effectuée par l'Australian Centre for Justice Innovation (« ACJI ») relativement aux processus d'ADR externes²²⁶ ayant eu lieu du 1^{er} juillet 2013 au 30 juin 2014 afin d'en évaluer l'efficacité. Ce rapport a conclu que les processus ont été fructueux dans plus de 70 % des cas puisqu'ils ont permis de régler tout ou partie du litige²²⁷, en plus de permettre une économie d'environ 70 000 \$, en valeur médiane, de frais par dossier²²⁸. Les auteurs du rapport ont aussi conclu que les frais engagés auraient pu être réduits si les litiges avaient été soumis plus tôt aux processus d'ADR²²⁹. La directrice de l'ACJI, Tania Sourdin, souligne que les contribuables ressentent un plus grand sentiment de justice dans le cadre de la médiation que dans le cadre de procédures judiciaires :

« In particular, and in the context of procedural fairness indicators, they were satisfied with their control over mediation, their ability to participate in it, and

²²¹ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, *Options for resolving disputes*, en ligne : [https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/Options-for-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution-\(ADR\)](https://www.ato.gov.au/General/Dispute-or-object-to-an-ATO-decision/Options-for-resolving-disputes/Alternative-Dispute-Resolution-(ADR)) (consulté le 20 août 2019).

²²² M. JONE, précité, note 220, 563.

²²³ AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, précité, note 221.

²²⁴ *Id.*

²²⁵ Margaret BROWN, « ATO Embraces New Approach to Alternative Dispute Resolution », dans *Tax Notes International*, 16 juin 2014, 1001.

²²⁶ L'étude ne s'est pas penchée sur le processus interne de *in-house facilitation*, celui-ci ayant commencé alors que l'étude était déjà entamée.

²²⁷ Tania SOURDIN et Alan SHANKS, *Evaluating Alternative Dispute Resolution in Taxation disputes: Exploring Selected ADR Processes that took place from 1 July 2013-30 June 2014*, Monash University, 23 février 2015, p. 39.

²²⁸ *Id.*, p. 56.

²²⁹ *Id.*, p. 57.

the fairness of the mediation process. On these indicators, mediation outperformed other more legalistic and adjudicatory processes²³⁰. »

Les recherches démontrent aussi que ce sentiment de justice est encore plus élevé lorsque le litige est réglé plus tôt²³¹. Même lorsque le processus de médiation ne permet pas de régler complètement le litige, il aide à clarifier certains faits ou certaines questions précises afin de simplifier le litige par la suite²³². Un rapport de 2015 de l'IGT confirme aussi une augmentation substantielle du nombre de règlements ayant eu lieu avant la judiciarisation, qu'il attribue à une meilleure utilisation des processus d'ADR, passant de 53 % pour les années 2010, 2011 et 2012 à 77 % pour les années 2013 et 2014²³³. Ce rapport confirme aussi qu'à la suite de la réussite du projet-pilote appelé *in-house facilitation* de l'ATO, celui-ci a été implanté de façon permanente et son application a été étendue à un groupe plus large de contribuables²³⁴. Ce programme semble bien établi puisqu'en 2015, on pouvait déjà compter plus de 60 facilitateurs formés à l'interne²³⁵. Toutefois, le fait que le facilitateur soit un employé de l'ATO semble remettre en question, du moins en partie, son indépendance. Même si durant le projet-pilote un seul usager a remis en question l'indépendance de l'employé agissant à titre de facilitateur, des auteurs soulignent que des usagers sont tout de même hésitants à utiliser ce programme²³⁶. D'autres auteurs soulignaient, en 2016, que des études approfondies devraient être effectuées afin de déterminer si le facilitateur est réellement impartial²³⁷.

L'Australie semble donc avoir implanté deux processus de médiation très fructueux qui ont permis d'augmenter considérablement le nombre de règlements des dossiers fiscaux et, ce, plus tôt dans le processus. Il est toutefois trop tôt pour conclure à l'efficacité du processus interne de l'ATO

²³⁰ Tania SOURDIN, « Dealing with Disputes about Taxation in a “Fair” Way », (2015), vol. 17, n° 2 *Journal of Australian Taxation* 169-223, p. 172.

²³¹ *Id.*, 204; B. TRAN-NAM et M. WALPOLE, précité, note 21, 331.

²³² M. BROWN, précité, note 225, 1001.

²³³ AUSTRALIAN GOVERNMENT, Inspector General of Taxation, précité, note 206, p. 59.

²³⁴ *Id.*, p. 111.

²³⁵ *Id.*, p. 11.

²³⁶ M. JONE, précité, note 220, 573.

²³⁷ B. TRAN-NAM et M. WALPOLE, précité, note 21, 332.

et à l'impact d'un médiateur formé par l'administration fiscale, il serait donc pertinent de suivre les études qui seront effectuées à cet égard.

En somme, l'analyse des processus implantés dans ces pays confirme que la médiation entre l'administration fiscale et les contribuables permet un règlement plus tôt des dossiers fiscaux. Il convient toutefois de retenir les éléments qui en limitent le succès afin de s'en inspirer et de mettre en place le processus le plus efficace possible.

4. IMPLANTATION DE LA MÉDIATION EN FISCALITÉ FÉDÉRALE ET QUÉBÉCOISE

4.1. LIMITATIONS EN DROIT FÉDÉRAL ET EN DROIT QUÉBÉCOIS

Dans un texte datant de 1997, Deen C. Olsen analysait la possibilité d'introduire des processus de règlement des différends, plus particulièrement la médiation, dans le cadre de litiges fiscaux. L'auteure se fondait sur les éléments présentés par le *Dispute Systems Working Group* de l'Administrative Conference of the United States afin de déterminer si des modes de prévention et de règlement des différends devraient être introduits au sein d'une institution gouvernementale. Ces éléments sont les suivants :

- « • the legal and administrative constraints under which the relevant government body operates;
- the existing dispute resolution processes in effect (including the judicial body in play);
- the types of disputes that are encountered and the likelihood of settlement of these disputes; and
- the problems identified in the existing processes, both procedurally and substantively, and the improvement envisioned²³⁸. »

En ce qui concerne le premier élément, l'administration fiscale fédérale au Canada est soumise à des règles strictes relativement aux règlements hors cour qu'elle peut conclure²³⁹. En 1974, l'arrêt *Galway c. MRN*²⁴⁰ de la Cour d'appel fédérale a établi que le ministre du Revenu national ne peut conclure

²³⁸ D. C. OLSEN, précité, note 15, 12:5.

²³⁹ Il convient de mentionner que des règles aussi strictes n'existent pas dans les autres juridictions étudiées.

²⁴⁰ [1974] C.T.C. 313 (C.A.F.) («*Galway*»). Voir aussi *Cohen c. La Reine*, [1980] C.T.C. 318 (C.A.F.).

une entente de règlement sur la base d'un compromis. Cette même Cour a repris ce principe en rappelant, dans l'arrêt *Harris c. Canada*, que « le ministre du Revenu national est tenu de rendre ses décisions en se fondant uniquement sur des considérations tirées de la loi »²⁴¹.

En 2012, cette règle a été reprise par la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *CIBC World Markets Inc. c. La Reine* où elle a refusé d'accorder la majoration des dépens de l'appelante puisque l'offre qu'elle avait soumise à l'ARC n'aurait tout simplement pas pu être acceptée par celle-ci, puisqu'elle ne « se justifiait pas en fait et en droit »²⁴². En effet, l'offre faite par CIBC n'était basée que sur un compromis qui lui accordait 90 % des crédits sur intrants qu'elle demandait²⁴³. Selon la Cour d'appel fédérale : « [...] seules les offres qu'il aurait été permis d'accepter en droit peuvent entraîner des conséquences du point de vue des dépens »²⁴⁴. Elle conclut en reprenant le principe établi dans l'arrêt *Galway* selon lequel le ministre du Revenu national ne peut établir de nouvelles cotisations sur la base d'un compromis²⁴⁵. Dans ce même arrêt, la Cour d'appel fédérale souligne que le ministre a le loisir de négocier avec le contribuable et que ces discussions peuvent mener à un règlement qui permettra au ministre d'établir une nouvelle cotisation défendable dans les faits et en droit :

« [27] [...] malgré *Galway* une forte proportion des différends fiscaux n'atteint pas le stade du jugement. Il arrive souvent que les négociations et discussions révèlent des faits nouveaux, permettent de mieux définir la situation d'ensemble et enrichissent l'interprétation du droit applicable. Et ces négociations et discussions peuvent aboutir à un règlement auquel il sera loisible au ministre de donner suite en établissant une nouvelle cotisation sur le fondement d'une interprétation défendable des faits et du droit »²⁴⁶.

Lors d'un colloque ayant eu lieu le 15 janvier 2010, l'ARC a confirmé qu'elle ne peut pas accepter les offres de règlement sans base juridique et qu'elle doit cotiser le contribuable selon les faits et le droit applicable²⁴⁷. L'ARC a souligné alors que « trois types de dossiers ne pouvaient faire

²⁴¹ [2000] 4 C. F. 37 (C.A.F.), par. 37.

²⁴² 2012 CAF 3 (« *CIBC World Markets* »), par. 16.

²⁴³ *Id.*, par. 2.

²⁴⁴ *Id.*, par. 15.

²⁴⁵ *Id.*, par. 20-21.

²⁴⁶ *Id.*, par. 27.

²⁴⁷ J.-F. DORAIS, précité, note 57, 12.

l'objet d'un règlement : les dossiers qui touchent à des politiques écrites de l'ARC, ceux qui impliquent plusieurs contribuables à la fois et ceux qui touchent à de nouvelles questions de droit »²⁴⁸.

Contrairement aux États-Unis²⁴⁹, au Royaume-Uni²⁵⁰ et à l'Australie²⁵¹, l'administration fiscale fédérale au Canada ne peut donc pas conclure un règlement en tenant compte des chances de succès du litige ou d'autres éléments sans rapport avec le droit, ce qui constitue une limite à la possibilité de l'administration fiscale de conclure des règlements hors cour²⁵². Toutefois, tel que le souligne l'auteure Deen C. Olsen, ces limitations n'empêchent pas l'administration fiscale de conclure un règlement avec les contribuables, plus particulièrement lorsque le litige concerne une question de fait²⁵³. Le fait que la plupart des litiges soient réglés au stade de l'appel devant un tribunal démontre que l'administration fiscale est en position de régler la plupart des dossiers sans se rendre devant les tribunaux. L'auteure conclut que la médiation pourrait être introduite au stade des oppositions présentées à l'ARC si des limitations²⁵⁴ sont prévues afin d'exclure les cas qui ne sont pas appropriés à la médiation et si des lignes directrices sont introduites afin de prévoir les cas appropriés²⁵⁵. L'Association de médiation

²⁴⁸ *Id.*

²⁴⁹ L'IRS peut conclure une entente basée sur un compromis : D. C. OLSEN, précité, note 15, 12:2.

²⁵⁰ Où plusieurs éléments doivent être pris en compte avant de se rendre devant les tribunaux conformément au *Litigation and Settlement Strategy* : HM REVENUE & CUSTOMS, *Resolving tax disputes: Commentary on the litigation and settlement strategy*, octobre 2017.

²⁵¹ Où plusieurs éléments peuvent être pris en compte avant de se rendre devant les tribunaux conformément au *Code of settlement* : AUSTRALIAN TAXATION OFFICE, précité, note 221.

²⁵² Plusieurs auteurs soulignent que les pouvoirs de règlement des administrations fiscales devraient être élargis : D. C. OLSEN, précité, note 15, 12:12; Daniel SANDLER et Colin CAMPBELL, « Catch-22: A Principled Basis for the Settlement of Tax Appeals », (2009), vol. 57, n° 4 *Revue fiscale canadienne* 762-786. En référence au texte de Daniel Sandler et Collin Campbell, la Cour d'appel fédérale répond qu'il n'est pas de son ressort de modifier ces pouvoirs, mais qu'il revient au législateur d'intervenir afin de modifier le droit en vigueur : *CIBC World Markets*, précité, note 242, par. 28.

²⁵³ D. C. OLSEN, précité, note 15, 12:17.

²⁵⁴ Tout comme le font, tel qu'il est mentionné à la section 3. du présent texte, les États-Unis, le Royaume-Uni et l'Australie.

²⁵⁵ D. C. OLSEN, précité, note 15, 12:10-11.

fiscale propose la mise en place d'un processus encore plus tôt, soit dès la vérification du contribuable²⁵⁶.

Les cas appropriés seraient surtout des cas factuels, tels ceux relatifs à « l'évaluation, à la raisonnable des dépenses, ou à des litiges relatifs aux prix de transfert »²⁵⁷ (Notre traduction). Il s'agit de cas où l'administration fiscale a déjà la possibilité de conclure une entente avec les contribuables. La médiation ne serait qu'un autre outil afin d'aider les parties à conclure une entente puisqu'elles sont les seules à pouvoir le faire dans le cadre de la médiation et qu'aucune solution ne peut leur être imposée. Le représentant de l'administration fiscale devra nécessairement suivre ces règles et conclure une entente qui est conforme à la loi, tout comme il le fait lorsqu'il négocie seul avec le contribuable.

4.2. ÉLÉMENTS À PRENDRE EN COMPTE

Il ressort que plusieurs éléments seront à prendre en compte au Canada par l'administration fiscale fédérale et par l'administration fiscale québécoise si elles implantent un processus de médiation en leur sein.

4.2.1. Indépendance

Il est primordial que le processus de médiation soit neutre et impartial. Est-ce que cela implique nécessairement que le processus soit instauré par une instance complètement séparée de l'ARC et de Revenu Québec? Il semble que non. Lorsqu'on leur demande si le Protecteur du citoyen n'est pas une instance plus neutre que le Bureau de la protection des droits de la clientèle, des auteurs, dont la directrice du Bureau, soulignent que ce qui compte, c'est la façon dont est exercé le mandat de l'entité :

« [...] il ressort des comparables dans le domaine, que ce n'est pas le fondement de l'existence d'une entité qui confère à celle-ci une neutralité et une indépendance factuelle, mais bien la façon dont le mandat est exercé. Ainsi, qu'une entité soit issue d'une volonté du législatif ou qu'elle soit issue d'une volonté administrative, elle aura l'obligation d'agir de façon neutre et indépendante, faute de quoi, sa raison d'être sera compromise et elle ne pourra avoir ni la légitimité nécessaire, ni la crédibilité requise pour s'acquitter de son mandat²⁵⁸. »

²⁵⁶ ASSOCIATION DE MÉDIATION FISCALE, précité, note 16, p. 2.

²⁵⁷ *Id.*, p. 11.

²⁵⁸ J. MORIN, M.-F. DOMPIERRE et D. GOSSELIN, précité, note 112, 5:17.

Une autre auteure conclut que des services de conciliation peuvent être offerts par les administrations fiscales, mais que des règles formelles doivent absolument être mises en vigueur afin de s'assurer qu'il n'y ait aucun soupçon quant à leur indépendance :

« Il apparaît donc essentiel que la structure organisationnelle permette d'éviter de tels dérapages. Un statut particulier pour le conciliateur, la reconnaissance d'une grande autonomie et un nécessaire cloisonnement entre les fonctions décisionnelles et la conciliation devraient être des gages de réussite²⁵⁹. »

Ce constat est confirmé par la différence de perception de partialité entre les processus mis en place aux États-Unis au sein de l'IRS, où les médiateurs sont des agents des appels formés en médiation, comparativement à ceux mis en place en Australie et au Royaume-Uni.

4.2.2. Rôle du médiateur

Est-ce que le médiateur agira à titre de facilitateur ou plutôt à titre d'évaluateur? Dans son étude sur les conférences de règlement à l'amiable des tribunaux québécois, le professeur Jean-François Roberge conclut que la satisfaction des usagers est beaucoup plus élevée lorsque le juge qui préside la conférence agit comme facilitateur²⁶⁰. Au lieu de déterminer le rôle du médiateur, il pourrait être intéressant, comme le fait l'Australie, de laisser les parties en déterminer le rôle, en fonction de leurs besoins.

4.2.3. Confidentialité

Il est primordial que les séances de médiation conservent un caractère confidentiel. Tel que le démontre l'expérience américaine, la possibilité que des informations obtenues dans le cadre de la médiation soient divulguées constitue un frein important à l'utilisation de ce processus par les contribuables.

4.2.4. Optionnel ou obligatoire

Il faudra déterminer si le processus peut être imposé par une partie ou s'il est volontaire, ce qui selon la doctrine est l'idéal pour que celui-ci soit efficace. Il est intéressant de noter que dans toutes les juridictions analysées, le processus est volontaire pour les deux parties. Toutefois, lorsque c'est le

²⁵⁹ S. FERRON, précité, note 36, 132.

²⁶⁰ J.-F. ROBERGE et E. GRAHOVIC, précité, note 18, 460.

contribuable qui fait la demande, l'administration fiscale a généralement des obligations relativement à cette demande soit en justifiant son refus de participer²⁶¹, soit en envoyant une réponse au contribuable²⁶².

4.2.5. Personne ayant l'autorité de conclure l'entente

Comme l'a démontré l'expérience anglaise, il est primordial qu'un représentant des parties ayant l'autorité de conclure une entente soit présent ou disponible durant tout le processus. C'est une obligation qui est déjà en vigueur dans le cadre des conférences de règlement à l'amiable au Québec²⁶³, qui pourrait être incluse dans le cadre du processus de médiation fiscale.

4.2.6. À quelle étape

L'Association de médiation fiscale, dans son mémoire présenté à la Commission d'examen sur la fiscalité québécoise, proposait qu'un processus de médiation soit disponible dès la vérification d'un contribuable²⁶⁴. Est-ce réaliste? Comme cela a été mentionné précédemment, il est difficile de déterminer le moment idéal afin d'entreprendre un processus de médiation, celui-ci devant être entrepris alors qu'il n'est ni trop tôt ni trop tard. Un processus disponible en tout temps permettrait aux parties d'y recourir lorsque le moment propice selon leur situation particulière se présente. Le médiateur pourra aussi aider les parties à déterminer si leur litige est prêt pour la médiation.

4.2.7. Types de dossiers admissibles à la médiation

Compte tenu des limitations en droit québécois et en droit fédéral mentionnées précédemment, la médiation ne pourra pas avoir lieu dans tous les types de dossiers. Il sera pertinent de prévoir des lignes directrices quant aux types de dossiers qui sont appropriés pour la médiation et ceux qui ne le sont pas. Nous pouvons déjà penser, par exemple, à des dossiers hautement factuels ou à des cas d'évaluation qui sont, de façon générale, plus propices aux discussions entre l'administration fiscale et les contribuables.

²⁶¹ En Australie.

²⁶² Au Royaume-Uni et au PAM de l'IRS.

²⁶³ Art. 164 C.p.c.

²⁶⁴ ASSOCIATION DE MÉDIATION FISCALE, précité, note 16, p. 1.

CONCLUSION

Les modifications au Code de procédure civile du Québec ont, tel qu'il a été mentionné précédemment, opéré un important changement de philosophie judiciaire, en mettant de l'avant les modes alternatifs de règlement des litiges. Les parties ont maintenant l'obligation de considérer les modes de prévention et de règlement des différends avant de déposer une demande en justice, mais est-ce suffisant afin de permettre aux administrations fiscales et aux contribuables de régler les dossiers fiscaux le plus tôt possible? Il semble que ce ne soit pas le cas.

Malgré ces modifications législatives, les demandes en justice ne cessent de croître. Les divers processus déjà en place présentés ci-dessus ne semblent pas suffire. Au Québec, le Bureau de la protection des droits de la clientèle a beaucoup de potentiel et se présente comme un service de médiation. Ce Bureau pourrait être davantage utilisé afin de régler des questions de fond en fiscalité, à condition de conserver la confiance des praticiens envers leurs intervenants. Au fédéral, les procédures « informelles » à suivre afin de soumettre un dossier à la médiation ont été retirées du site de l'ARC et aucune nouvelle politique n'a été présentée depuis. Des deux côtés, il semble y avoir une ouverture de la part de l'administration fiscale à utiliser la médiation comme moyen de régler les dossiers avec les contribuables avant la judiciarisation, mais il n'existe, à ce jour, aucune politique ou réglementation claire à cet égard.

Alors qu'elle était dans une situation similaire à celle qui a cours à l'heure actuelle au Canada, tant au fédéral qu'au Québec, l'Australie a adopté des lignes directrices claires pour l'utilisation de la médiation dans le cadre de ses dossiers fiscaux et a vu une énorme augmentation de son utilisation par la suite. Peut-être que de telles lignes directrices, insérées dans une politique administrative ou dans une loi, permettraient d'opérer un réel changement de philosophie où la médiation ferait partie intégrante du règlement des litiges fiscaux au sein des administrations fiscales fédérale et québécoise?

