



LE PROTECTEUR DU CITOYEN

Assemblée nationale
Québec

Justice

Équité

Respect

Impartialité

Transparence

Rapport du Protecteur du citoyen

Pour le respect des droits des contribuables dans le cadre de propositions de règlement avec Revenu Québec

Québec, le 27 février 2020

La mission du Protecteur du citoyen

Le Protecteur du citoyen veille au respect des droits des personnes en intervenant auprès des ministères et des organismes du gouvernement du Québec ainsi qu'auprès des différentes instances du réseau de la santé et des services sociaux pour demander des correctifs à des situations qui portent préjudice à une personne ou à un groupe de personnes. Il traite aussi les divulgations d'actes répréhensibles à l'égard des organismes publics et les plaintes en cas de représailles liées à ces divulgations. Désigné par au moins les deux tiers des parlementaires et faisant rapport à l'Assemblée nationale, le Protecteur du citoyen agit en toute indépendance et impartialité, que ses interventions résultent du traitement de plaintes, signalements ou divulgations, ou de sa propre initiative.

Le respect des personnes et de leurs droits ainsi que la prévention des préjudices sont au cœur de la mission du Protecteur du citoyen. Son rôle en matière de prévention s'exerce notamment par l'analyse de situations qui engendrent des préjudices pour un nombre important de citoyens et de citoyennes ou qui sont de nature systémique.

En vertu des pouvoirs qui lui sont conférés, il peut notamment proposer des modifications aux lois, règlements, directives et politiques administratives afin de les améliorer dans l'intérêt des personnes concernées.

La réalisation de ce rapport a été rendue possible grâce à la collaboration des personnes suivantes :

Responsables de la collecte de données et des analyses

Ariane Massicotte, coordonnatrice, Direction des enquêtes en administration publique – Montréal

Annie Hudon, déléguée, Direction des enquêtes en administration publique – Montréal

Manon Ostiguy, déléguée adjointe, Direction des enquêtes en administration publique – Montréal

Marc Rioux, délégué-conseiller, Initiative de réalisation des interventions spéciales (IRIS)

Direction et coordination

Marie Despatis, directrice, Direction des enquêtes en administration publique – Montréal

Ariane Massicotte, coordonnatrice, Direction des enquêtes en administration publique – Montréal

Marie-Claude Ladouceur, coordonnatrice, Initiative de réalisation des interventions spéciales (IRIS)

Collaboration

Mylène Albert, conseillère juridique, Direction des affaires juridiques et des interventions spéciales

Céline Vincent, secrétaire, Direction des enquêtes en administration publique – Montréal

Francine Légaré, rédactrice, Direction des communications

Édition

Le présent document est disponible en version électronique sur [notre site web](http://notre.site.web/protecteurducitoyen.qc.ca) (protecteurducitoyen.qc.ca), section **Enquêtes et recommandations**, rubrique **Rapports spéciaux**.

Dépôt légal

Bibliothèque et Archives nationales du Québec, 2020

ISBN : 978-2-550-86088-4 (PDF)

Table des matières

Sommaire.....	1
1 Mise en contexte	3
1.1 Une plainte individuelle à l'origine de l'enquête	3
1.2 Une directive administrative qui suscite des interrogations.....	4
1.3 L'intervention du Protecteur du citoyen	6
2 Le cheminement d'un dossier	6
2.1 Le principe de l'autocotisation et la perception des impôts et des taxes.....	6
2.2 Le parcours habituel d'un dossier faisant l'objet d'une vérification fiscale	7
3 La proposition d'une transaction par Revenu Québec ou par le ou la contribuable..	7
3.1 La démarche administrative	7
3.2 Les conditions de validité d'une transaction	8
4 Les constats du Protecteur du citoyen	10
4.1 Le contexte qui mène à une transaction	10
4.2 Le consentement libre et éclairé comme condition incontournable	13
4.3 La formation des membres du personnel autorisés à conclure des transactions	18
4.4 L'approbation préalable à la proposition ou à la conclusion d'une transaction	19
4.5 La contestation d'une transaction	19
4.6 La consignation des renseignements sur les transactions	20
5 Conclusion	22
Annexe 1 : Liste des recommandations	23
Annexe 2 : Articles du Code civil du Québec	25
Annexe 3 : Questionnaire	26

Liste des tableaux

Tableau 1 : Offres de règlement	5
Tableau 2 : Direction des oppositions / période du 1 ^{er} octobre 2016 au 31 mars 2019.....	21

Sommaire

Mise en contexte

Revenu Québec peut conclure une transaction, c'est-à-dire une entente à l'amiable, avec un contribuable, afin de régler un différend qui les oppose et ainsi éviter le recours aux tribunaux. En contrepartie, la personne qui accepte une telle entente doit renoncer à tous ses recours. L'intervention du Protecteur du citoyen vise, entre autres, à s'assurer du respect des droits des contribuables tout au long du processus administratif menant à la conclusion d'une telle entente.

Processus menant à une transaction

Le système fiscal québécois repose sur le principe d'autocotisation. Chaque contribuable doit ainsi déclarer et transmettre à Revenu Québec les impôts à payer et les montants perçus dans des délais prescrits par la loi. Il incombe à Revenu Québec d'examiner la situation fiscale des contribuables, puis de déterminer, par avis de cotisation, les sommes qu'ils doivent recevoir ou payer, ainsi que les intérêts et pénalités pouvant s'ajouter, le cas échéant. Pour s'assurer de l'exactitude des éléments déclarés, Revenu Québec peut procéder à la vérification de dossiers et émettre, selon ses constats, un nouvel avis de cotisation.

En cas de désaccord avec la nouvelle cotisation, le ou la contribuable peut recourir au processus d'opposition et demander la révision de son dossier. Si, à la suite de ce nouvel examen, le désaccord persiste, il ou elle peut porter la décision en appel devant un tribunal.

À tout moment dans le cheminement d'un dossier, Revenu Québec ou le ou la contribuable peut proposer une transaction pour éviter la judiciarisation du dossier. Si les négociations mènent à une entente, un nouvel avis de cotisation est transmis pour refléter les termes de l'accord. Le ou la contribuable doit alors s'engager par écrit à renoncer à toute possibilité d'en appeler.

Les constats du Protecteur du citoyen

L'enquête du Protecteur du citoyen lui a permis de dégager certains constats quant au traitement des dossiers dans le cadre de transactions conclues entre Revenu Québec et les contribuables.

Les circonstances justifiant la conclusion d'une transaction

Le Protecteur du citoyen constate que les documents de référence mentionnant les circonstances donnant ouverture à la conclusion d'une transaction prévoient notamment que la transaction pourrait servir à pallier les lacunes importantes d'un dossier, entre autres l'absence ou le manque de preuve probante alors qu'en pareille situation, la cotisation ne devrait pas être établie ou maintenue. De telles circonstances entourant la conclusion d'une transaction vont à l'encontre des principes d'impartialité et d'équité qui incombent à Revenu Québec en vertu de la Loi sur la justice administrative et de la Charte des droits des contribuables et mandataires. De plus, son enquête lui a également permis de constater que l'interprétation que fait le personnel concerné des circonstances pouvant mener à une transaction varie en raison d'un manque de clarté de ces dernières, alors que la prise de décision devrait reposer sur un processus d'analyse des dossiers rigoureux et balisé.

Le consentement libre et éclairé

Comme dans tout autre type de contrat ou d'entente, le consentement libre et éclairé des parties est fondamental. Ce principe suppose que les contribuables qui proposent ou qui se voient proposer une transaction soient en mesure de connaître tous les faits entourant la

transaction et d'en comprendre les conséquences. Ils doivent disposer du temps nécessaire pour décider de conclure ou non une entente, et ce, en toute connaissance de cause.

Selon les renseignements obtenus par le Protecteur du citoyen, certains éléments peuvent compromettre le caractère libre et éclairé du consentement, notamment :

- ▶ Les explications quant aux conséquences fiscales sont laissées à la discrétion de l'agente ou de l'agent responsable du dossier. Certains agents considèrent qu'il revient au contribuable de s'informer des conséquences de la transaction, d'autres soutiennent que les conséquences sont expliquées dans les documents signés par les deux parties à l'entente.
- ▶ L'information donnée ne précise pas que le ou la contribuable puisse devoir d'autres sommes, lesquelles ne sont pas couvertes par les termes de l'entente.
- ▶ La question de la renonciation à tout recours n'est pas systématiquement abordée.
- ▶ Aucune procédure ni instruction de travail n'aborde la question du consentement requis et des règles d'équité procédurale que doit respecter Revenu Québec.
- ▶ Revenu Québec n'a pas mis en place de moyens pour s'assurer que le consentement du ou de la contribuable est donné de façon libre et éclairée.

Considérant la position privilégiée de Revenu Québec par rapport aux contribuables en raison, notamment, de sa connaissance des lois fiscales et de la possibilité pour lui d'avoir accès à toute l'information, le Protecteur du citoyen estime que l'Agence a un devoir de renseignement et d'accompagnement à l'égard des contribuables tout au long du processus menant à la transaction.

La contestation d'une transaction

La conclusion d'une transaction implique que le ou la contribuable renonce à toute possibilité de revenir en arrière ou de contester tout élément jugé insatisfaisant. Dans le cas où le ou la contribuable souhaite contester une transaction, son seul recours est de demander l'annulation de la transaction devant la Cour supérieure du Québec. Elle devrait alors démontrer qu'elle n'avait pas la capacité légale de conclure l'entente ou qu'elle n'avait pas donné son consentement de façon libre et éclairée. Cette procédure est une voie judiciaire coûteuse et complexe.

Recommandations

Compte tenu des constats qu'il a dégagés, le Protecteur du citoyen formule huit recommandations à Revenu Québec et un suivi (voir Annexe 1, pages 23 et 24).

1 Mise en contexte

1.1 Une plainte individuelle à l'origine de l'enquête

- 1 Le Protecteur du citoyen a traité la plainte d'une entreprise de restauration rapide qui se voyait réclamer plus de 300 000 \$ par Revenu Québec à la suite d'une vérification fiscale par méthode indirecte. Précisons que Revenu Québec peut procéder à une vérification des revenus d'un contribuable par méthode indirecte, appelée aussi méthode alternative, lorsque la comptabilité de cette personne n'est pas conforme aux normes applicables. Comme enseigné par les tribunaux, il s'agit d'une méthode de dernier recours à utiliser seulement en situation de comptabilité déficiente ou en l'absence de collaboration du contribuable concerné¹.
- 2 Exerçant ses recours en opposition, l'entreprise a soutenu qu'elle n'avait dissimulé aucun revenu et qu'elle s'était toujours conformée à ses obligations fiscales. Sa comptabilité était d'ailleurs tenue selon les meilleures pratiques. De son côté, la direction des oppositions de Revenu Québec reconnaissait le peu de fiabilité de la méthode indirecte utilisée par le vérificateur dans ce dossier.
- 3 Un traitement de ce dossier respectant l'équité procédurale aurait dû mener à l'annulation de la cotisation. Revenu Québec a plutôt présenté une offre de règlement à l'entreprise prévoyant qu'elle devait rembourser 150 000 \$. Un refus de sa part avait pour effet de maintenir la réclamation initiale.
- 4 Pour le Protecteur du citoyen, il était inconcevable dans ce cas-ci de marchander une offre de règlement alors qu'aucune preuve probante ne soutenait la réclamation. Il a donc recommandé que la cotisation soit annulée, ce que Revenu Québec a accepté.
- 5 Ce dossier individuel a incité le Protecteur du citoyen à entreprendre une étude fouillée sur les offres de règlement conclues entre Revenu Québec et des contribuables, enquête conduite sous l'angle du préjudice potentiel subi par ces derniers. Même si le Protecteur du citoyen avait déjà traité des dossiers impliquant des offres de règlement, il n'avait jamais élargi son enquête de façon plus systémique.
- 6 Entre octobre 2016 et janvier 2018, il a donc consigné les dossiers d'entreprises et de particuliers qui comportaient des offres de règlement. Ces offres avaient été faites par les entreprises, les particuliers ou par Revenu Québec pour mettre fin à un litige. Il a ainsi répertorié 18 dossiers. Ces offres de règlement, aussi appelées transactions, ont soulevé certains enjeux, notamment la possibilité pour les contribuables :
 - ▶ De faire valoir leurs observations dans le déroulement du processus;
 - ▶ D'obtenir les explications nécessaires pour fournir un consentement libre et éclairé;
 - ▶ De mener dûment à terme leur dossier sur le plan administratif auprès des diverses instances de Revenu Québec.
- 7 Telle que définie par le *Code civil du Québec*, « La transaction est le contrat par lequel les parties préviennent une contestation à naître, terminent un procès ou règlent les difficultés

¹ Atelier de pneus Garo ltée c. Québec (Sous-ministre du Revenu) (Agence du revenu du Québec), 2012 QCCQ 9736.

qui surviennent lors de l'exécution d'un jugement, au moyen de concessions ou de réserves réciproques.²⁾

- 8 Revenu Québec peut conclure ce type de transaction avec un ou une contribuable afin de régler un litige qui les oppose³. Cette ou ce contribuable doit toutefois savoir que, s'il en est ainsi, il devra renoncer à l'exercice de tous ses recours.
- 9 Le Protecteur du citoyen est favorable aux moyens qui visent à prévenir la judiciarisation des différends entre la ou le citoyen et l'Administration. Ces modes de règlement sont efficaces, rapides et peu coûteux. De plus, les parties y contribuent directement ce qui représente généralement pour elles une source de satisfaction.
- 10 Le Protecteur du citoyen veut toutefois s'assurer que les droits des contribuables sont respectés tout au long du processus administratif pouvant mener à la signature d'une telle entente pour éviter que celle-ci porte préjudice au citoyen.
- 11 Le présent rapport rend compte de l'enquête du Protecteur du citoyen sur la conclusion de transactions entre des contribuables et Revenu Québec.
- 12 À noter qu'on ne traite pas ici des transactions qui peuvent être conclues entre la Direction générale du recouvrement de Revenu Québec et des contribuables qui ne peuvent rembourser une dette fiscale en raison des limites de leurs capacités financières. Les transactions conclues avec la Direction du contentieux fiscal et civil de Revenu Québec, une fois le dossier judiciarisé, sont également exclues du présent rapport.

1.2 Une directive administrative qui suscite des interrogations

- 13 Comme son nom l'indique, la directive fiscale CMO-2976 *Transactions conclues avec les contribuables et les mandataires en vertu des articles 2631 et 2637 du Code civil du Québec* (ci-après la CMO-2976) régit les ententes dont il est question dans le présent rapport. Elle a été adoptée par Revenu Québec en 2000, est toujours en vigueur et suscite des interrogations concernant :

- ▶ Le respect de Revenu Québec de son devoir d'agir équitablement;
- ▶ L'impact potentiellement préjudiciable des transactions sur le ou la contribuable.

- 14 Cette directive définit comme suit les circonstances où une transaction peut être conclue :

Lorsque les faits présents au dossier ne pourraient vraisemblablement pas, selon l'évaluation qu'en fait le fonctionnaire, soutenir la position du Ministère dans l'éventualité d'une contestation devant les tribunaux et que le Ministère ne peut, par ailleurs, constituer une preuve adéquate, le Ministère peut alors proposer ou accepter une offre de transaction au dossier. Cette offre doit être raisonnable eu égard aux circonstances du cas en l'espèce.

Il est possible que le Ministère puisse être en mesure de constituer la preuve nécessaire pour le traitement du dossier, mais que le travail exigé pour ce faire soit hors de proportion par rapport aux bénéfices qu'il peut en retirer. Dans de

² Code civil du Québec (C.c.Q), article 2631.

³ Le Règlement sur la signature de certains actes, documents ou écrits de l'Agence du revenu du Québec, RLRQ. A-7.003, r.1. autorise des membres du personnel de diverses directions à conclure une transaction au sens de l'article 2631 du Code civil du Québec. La transaction est aussi appelée communément règlement ou entente à l'amiable.

telles circonstances, le Ministère peut également procéder par voie de transaction⁴.

- 15 Sur les 18 dossiers pris en compte aux fins de la présente enquête, le Protecteur du citoyen en a analysé **13 qui comportaient des offres de règlement**. De ce nombre, 5 dossiers ont fait l'objet d'une recommandation du Protecteur du citoyen d'annuler la ou les cotisations, en totalité ou en partie.

Tableau 1 : Offres de règlement

Dossiers	Cotisation initiale	Cotisation après transaction proposée	Différence	Pourcentage de réduction
1	133 118 \$	98 486 \$	34 632 \$	26 %
2	14 850 \$	8 000 \$	6 850 \$	46 %
3	335 787 \$	161 098 \$	174 689 \$	52 %
4	121 062 \$	46 793 \$	74 269 \$	61 %
5	2 771 146 \$	884 897 \$	1 886 249 \$	68 %
6	183 122 \$	18 811 \$	164 311 \$	90 %
7	659 \$	49 \$	610 \$	92 %
8	3 374 818 \$	190 341 \$	3 184 477 \$	94 %
9	3 142 000 \$	63 351 \$	3 078 649 \$	98 %
10	74 464 \$			
11	77 794 \$	Montant de cotisation non établi dans la proposition de transaction		
12	413 260 \$			
13	214 709 \$			

- 16 Les données recueillies révèlent que dans certains cas, le taux de réduction proposé dépassait les 90 % (moyenne de 85,4 % pour les 9 dossiers où les montants sont disponibles). De plus, dans 5 dossiers, le Protecteur du citoyen a conclu à un tel manque de preuve probante à l'encontre des contribuables visés, qu'il a recommandé l'annulation de la ou des cotisations en totalité ou en partie. De l'avis du Protecteur du citoyen, une cotisation ne peut être exigible que si les motifs de l'Administration sont fondés.
- 17 À la lumière de ces constats, il y a lieu de se demander si Revenu Québec respecte les droits des contribuables et ses obligations à leur égard lorsqu'un dossier est réglé par une transaction au cours du processus administratif.

⁴ Disposition 4.2.2 de la directive fiscale CMO-2976 *Transactions conclues avec les contribuables et les mandataires en vertu des articles 2631 du Code civil du Québec*.

- 18 La directive CMO-2976 *Transactions conclues avec les contribuables et les mandataires en vertu des articles 2631 et 2637 du Code civil du Québec* fera plus loin l'objet d'un examen approfondi et de recommandations.

1.3 L'intervention du Protecteur du citoyen

- 19 L'intervention du Protecteur du citoyen vise à :
- ▶ Colliger les données utiles concernant le processus d'offre de règlement faite ou reçue par Revenu Québec;
 - ▶ Identifier les difficultés rencontrées par les parties;
 - ▶ Formuler, le cas échéant, des recommandations pour améliorer le processus d'offre de règlement et résoudre les éventuels préjudices pour les contribuables liés à la conclusion d'une transaction.
- 20 Dans le cadre de son enquête, le Protecteur du citoyen a, notamment :
- ▶ Analysé 13 dossiers où Revenu Québec a proposé ou reçu des propositions d'entente avec des contribuables;
 - ▶ Analysé des données statistiques de Revenu Québec;
 - ▶ Analysé des instructions de travail, des directives fiscales, la *Charte des droits des contribuables et des mandataires* ainsi que des documents d'information produits par Revenu Québec;
 - ▶ Obtenu de Revenu Québec la documentation relative au processus entourant la conclusion d'une transaction au sein de ses diverses directions;
 - ▶ Réalisé des entrevues avec des agents d'opposition;
 - ▶ Soumis un questionnaire aux directions autorisées à conclure une transaction⁵ et analysé les réponses obtenues;
 - ▶ Pris connaissance des lignes directrices de l'Agence du revenu du Canada (ARC) relatives aux ententes de vérification et à la renonciation aux droits d'opposition.
- 21 Le Protecteur du citoyen tient à souligner la bonne collaboration de Revenu Québec tout au long de son enquête.

2 Le cheminement d'un dossier

2.1 Le principe de l'autocotisation et la perception des impôts et des taxes

- 22 Le système fiscal québécois repose sur le principe de l'autocotisation en vertu duquel chaque contribuable est tenu d'établir, de déclarer et de transmettre à Revenu Québec les impôts à payer et les montants perçus, et ce, dans les délais prévus.
- 23 Il revient à Revenu Québec d'examiner la situation fiscale du ou de la contribuable et, le cas échéant, de déterminer, par avis de cotisation, les sommes à payer ou à recevoir par cette personne ainsi que les intérêts et les pénalités qui peuvent s'y ajouter. Une fois établie, la cotisation est présumée valide.
- 24 La mission première de Revenu Québec est de percevoir les impôts et les taxes, et d'administrer les programmes et les services que lui confie le gouvernement. Afin de s'assurer que chaque personne paie les sommes qu'elle doit à l'État et qu'elle se conforme

⁵ Voir le questionnaire en annexe du présent rapport.

à ses obligations fiscales, il dispose d'importants pouvoirs, notamment en matière de vérification.

2.2 Le parcours habituel d'un dossier faisant l'objet d'une vérification fiscale

25 Généralement, un dossier qui donne lieu à une nouvelle cotisation peut emprunter les étapes suivantes :

- ▶ **La vérification fiscale** vise à permettre à Revenu Québec de s'assurer de l'exactitude des déclarations et des demandes de remboursement produites par des citoyens, des citoyennes et des entreprises. Cette vérification peut survenir à tout moment.
- ▶ Après la vérification, le cas échéant, Revenu Québec transmet un **projet de cotisation** au contribuable ou à la contribuable et lui permet de faire ses représentations. Après la révision du dossier, Revenu Québec émet un nouvel **avis de cotisation**.
- ▶ **L'opposition** est un recours sans frais vers lequel peut se tourner le citoyen ou la citoyenne qui est en désaccord avec la cotisation établie et qui demande alors un nouvel examen de son dossier auprès de la Direction des oppositions. Cette étape est préalable à l'exercice du droit d'appel.
- ▶ Dès réception de l'avis d'opposition, l'agent d'opposition doit, avec toute la diligence possible, examiner de nouveau la cotisation et annuler, ratifier ou modifier cette dernière ou établir une nouvelle cotisation et transmettre par la poste sa décision à la personne.
- ▶ **La judiciarisation** peut survenir quand le citoyen est en désaccord avec la décision en opposition. Il peut la porter en appel devant la Cour du Québec (Division administrative et d'appel ou Division des petites créances) ou devant la Cour canadienne de l'impôt (TPS/TVH). L'appel sommaire à la Cour des petites créances est possible pour les individus uniquement, et dans certains cas seulement. Ceci exclut les entreprises.

En matière fiscale, le montant maximum pouvant faire l'objet d'un litige à la Cour des petites créances est fixé, depuis 1991⁶ à 4 000 \$ pour les cotisations émises par Revenu Québec.

3 La proposition d'une transaction par Revenu Québec ou par le ou la contribuable

3.1 La démarche administrative

26 À tout moment dans le processus du traitement d'un dossier fiscal – à certaines conditions – le vérificateur, l'agent d'opposition ou tout autre membre du personnel autorisé peut proposer au contribuable de conclure une transaction pour régler le dossier de façon définitive. Ce pouvoir de négocier une transaction est prévu par le *Règlement sur la signature de certains actes, documents ou écrits de l'Agence de revenu du Québec*⁷. L'offre de règlement peut aussi être proposée par le ou la contribuable.

⁶ À noter qu'un projet de loi déposé le 6 novembre 2019 prévoit une hausse des seuils d'admissibilité en matière fiscale jusqu'à 15 000 \$ et la possibilité pour des entreprises d'exercer le même recours.

⁷ *Supra*, note 4.

27 Selon ce règlement, les directions suivantes de Revenu Québec sont autorisées à conclure une transaction :

- ▶ Direction des oppositions des particuliers (Direction principale des oppositions);
- ▶ Direction des oppositions des entreprises (Direction principale des oppositions);
- ▶ Direction du contentieux fiscal et civil;
- ▶ Direction générale des enquêtes, de l'inspection et des poursuites pénales⁸;
- ▶ Directions principales du recouvrement;
- ▶ Direction des divulgations volontaires;
- ▶ Direction du centre d'expertise en recouvrement hors Québec;
- ▶ Direction principale de la recherche et de l'innovation;
- ▶ Directions principales du contrôle fiscal des particuliers;
- ▶ Direction principale des relations avec la clientèle des particuliers;
- ▶ Direction de la vérification des taxes (Direction générale des entreprises- Direction principale de la vérification des activités centralisées);
- ▶ Direction de la vérification des crédits d'impôt et de l'impôt minier (Direction générale des entreprises- Direction principale de la vérification des activités centralisées);
- ▶ Direction de la vérification des impôts (Direction générale des entreprises- Direction principale de la vérification des activités centralisées);
- ▶ Direction de la vérification des retenues à la source et de la non-production en matière d'impôt (Direction générale des entreprises- Direction principale de la vérification des activités centralisées);
- ▶ Autres Directions principales de la vérification des entreprises;
- ▶ Direction principale des relations avec la clientèle des entreprises.

28 Si les négociations mènent à une entente, un nouvel avis de cotisation est établi selon les termes de l'accord intervenu entre les parties. Le contribuable doit alors s'engager par écrit à renoncer à son droit de s'opposer et à son droit d'en appeler du nouvel avis de cotisation qui lui sera transmis. En cas de contestation de la transaction, le recours doit être adressé à la Cour supérieure du Québec.

3.2 Les conditions de validité d'une transaction

29 La transaction constitue une forme particulière de contrat⁹. Elle est définie comme suit :

La transaction est le contrat par lequel les parties préviennent une contestation à naître, terminent un procès ou règlent les difficultés qui surviennent lors de l'exécution d'un jugement, au moyen de concessions ou de réserves réciproques.

⁸ À noter que cette direction ne conclue pas de transactions, bien qu'elle y soit autorisée par Règlement;

⁹ Les articles 2631 à 2637 du C.c.Q portent particulièrement sur la transaction. Ils sont cités en annexe du présent rapport.

30 Un contrat est un accord de volonté par lequel les parties s'engagent l'une envers l'autre à exécuter une prestation¹⁰. Comme pour tous les contrats¹¹, le consentement est une condition essentielle à la transaction. Pour être valide, le consentement doit être :

- ▶ Libre, donné sans contrainte, menace ou pression;
- ▶ Éclairé, basé sur toute l'information requise et mise à la disposition des parties.

31 Dans leur analyse de la responsabilité contractuelle¹², les juristes Jean-Louis Beaudoin et Pierre-Gabriel Jobin précisent ce qui suit au sujet du consentement :

170 – Existence et intégrité du consentement – *Le consentement est la condition la plus importante de la formation du contrat, car s'engager c'est consentir par acte de volonté non équivoque à assumer certaines obligations. Il est indispensable que le consentement existe. On ne saurait admettre, en effet, qu'une personne se trouve liée par un contrat dont elle ignore l'existence ou qu'elle n'a pas voulu. L'expression du consentement doit, en outre, représenter aussi la volonté réelle du contractant. Ce dernier doit donc donner un consentement libre et éclairé (art. 1399 C.c.Q.) et non causé par une erreur (...), une fraude (...) ou une crainte. On voit donc que, pour que le consentement soit valablement donné, deux éléments fondamentaux sont nécessaires, soit d'une part son existence et d'autre part son intégrité.*

171 – Consentement éclairé et réfléchi – *À ces deux types de conditions sanctionnées directement par le Code, il convient, devant les développements récents, d'insister sur la portée réelle, et pour ainsi dire nouvelle, de l'exigence que le consentement soit « éclairé et réfléchi ». De plus en plus, en effet, le droit se préoccupe de l'information qui doit être connue du contractant pour l'aider à prendre une décision éclairée. Cette exigence générale ne se trouve pas formellement exprimée par le Code : elle résulte soit d'obligations de renseignement prévues par des dispositions particulières et pour certains types de contrats seulement, soit d'initiatives jurisprudentielles. Elle découle du principe de la bonne foi (art. 1375 C.c.Q.) et, souvent, des règles sur le dol par silence (art. 1401 C.c.Q.).*

32 Pour que le contrat soit considéré légalement comme une transaction, il doit remplir les conditions suivantes :

- ▶ Il doit porter sur une contestation;
- ▶ Les parties doivent renoncer à leurs recours juridictionnels;
- ▶ Les parties doivent consentir à des concessions réciproques.

33 Pour les parties, la transaction, une fois conclue, équivaut à un jugement.

34 Par ailleurs, le consentement des parties doit porter sur tous les éléments essentiels de la transaction, donc autant sur la renonciation aux recours que sur les concessions réciproques.

35 Tout au long du processus, Revenu Québec est soumis au respect des principes d'équité procédurale qui s'y rattachent et dont certains sont inscrits dans la *Loi sur la justice administrative*¹³ et dans la *Charte des droits des contribuables et des mandataires*¹⁴,

¹⁰ Article 1378 C.c.Q.

¹¹ Article 1385 C.c.Q.

¹² *Les Obligations*, Jean-Louis Baudouin et Pierre-Gabriel Jobin, 7^e édition, Les Éditions Yvon Blais, 2013, pp 288-289.

¹³ *La Loi sur la justice administrative*, chapitre J-3.

¹⁴ ADM-597.

adoptée en 2016. Selon cette charte, Revenu Québec s'engage à ce que toute procédure menant à une décision individuelle, dans le cadre de l'exercice d'une fonction administrative, soit conduite en tout temps dans le respect du devoir d'agir équitablement. Le droit d'être informé, entendu et traité avec impartialité découle de ce devoir.

- 36 Les principes d'équité procédurale doivent être respectés tout au long du processus de négociation, et ce, jusqu'à la conclusion de la transaction, le cas échéant.
- 37 En somme, pour assurer la validité de la transaction conclue au stade administratif avec un ou une contribuable, Revenu Québec doit s'assurer que :
 - ▶ Les conditions propres à la transaction ont été respectées;
 - ▶ Le ou la contribuable y consent de manière libre et éclairée;
 - ▶ Le processus se déroule dans le respect du devoir de Revenu Québec d'agir équitablement.

4 Les constats du Protecteur du citoyen

4.1 Le contexte qui mène à une transaction

- 38 Le Protecteur du citoyen a consulté le cadre normatif de Revenu Québec traitant de l'opportunité de conclure une transaction.
- 39 En matière de transactions, Revenu Québec s'est doté de la directive CMO-2976 dont la dernière mise à jour date de 2009. « Cette directive a pour but de préciser ce qu'est une transaction (appelée aussi communément règlement ou entente à l'amiable) et de spécifier les situations où elle pourra être conclue avec un contribuable dans le cadre de son dossier. Elle vise aussi à informer le personnel (...) des concessions réciproques que chaque partie doit faire pour qu'une transaction soit en vigueur et qu'elle ait l'autorité de la chose jugée entre les parties. »¹⁵ Il s'agit du principal document de référence pour les membres du personnel de Revenu Québec autorisé à conclure des transactions.
- 40 Comme nous l'avons vu plus haut, la directive CMO-2976 prévoit les circonstances qui peuvent justifier la conclusion d'une transaction, soit :
 - ▶ Lorsque les faits au dossier ne peuvent soutenir la position de Revenu Québec;
 - ▶ Lorsque Revenu Québec n'est pas en mesure de constituer une preuve adéquate;
 - ▶ Lorsqu'il est possible pour Revenu Québec de constituer la preuve nécessaire pour le traitement du dossier, mais que le travail exigé pour ce faire est hors de proportion par rapport aux bénéfices qu'il peut en retirer.
- 41 Le Protecteur du citoyen a également pris connaissance d'une instruction de travail¹⁶ qui concerne en partie les transactions et qui ajoute une circonstance donnant ouverture à une transaction, soit :
 - ▶ Lorsque Revenu Québec craint de se faire renverser par les tribunaux.

¹⁵ « Cette directive ne s'applique pas aux transactions négociées par le Contentieux du Revenu - ministère de la Justice. »

¹⁶ L'instruction de travail : *Stratagème de fausse facturation et exigences documentaires* au point 3.1 - Généralités.

42 Les membres des directions qui ont répondu au questionnaire du Protecteur du citoyen et les agents d'opposition qu'il a rencontrés mentionnent se fier à la directive CMO-2976 sur les transactions pour établir les circonstances qui mènent à une transaction.

43 Par ailleurs, il ressort des réponses obtenues un manque d'uniformité concernant l'interprétation des circonstances qui donnent ouverture à une transaction. En effet, selon les personnes ayant répondu :

- ▶ Il n'est possible de conclure une transaction que si le litige porte sur des questions de faits.
- ▶ Une entente peut être conclue lorsque la loi ou la jurisprudence n'est pas claire, afin d'éviter les précédents;
- ▶ Une entente peut être envisagée en cas de faiblesse de la preuve soumise par le ou la contribuable;
- ▶ Les faiblesses au dossier doivent être attribuables aux deux parties;
- ▶ Il est difficile de définir les circonstances selon lesquelles il est possible de conclure une transaction.

44 Mentionnons que l'article 1014 de la *Loi sur les impôts*¹⁷ prévoit que la cotisation est présumée valide. Cette présomption n'est toutefois pas absolue étant donné que la cotisation de Revenu Québec doit être fondée sur des motifs suffisants. À ce sujet, une instruction de travail des agents d'opposition intitulée *Principes généraux de traitement d'un dossier d'opposition*¹⁸ prévoit que le rôle de ces derniers est de s'assurer que les cotisations soient conformes à la loi :

Les cotisations émises en vertu des lois fiscales par Revenu Québec (RQ) bénéficient d'une présomption de validité et il appartient aux opposants de démontrer que ces cotisations ne sont pas conformes aux prescriptions de la loi. Malgré l'existence de cette présomption, les unités cotisantes se doivent de consigner au dossier des motifs suffisants pour justifier leurs cotisations.

L'agent d'opposition n'a pas pour rôle de trouver des motifs pour maintenir les avis de cotisation contestés, si ces motifs ne sont pas déjà présents au dossier. Il ne doit pas accomplir un travail qui serait assimilable, de près ou de loin, au travail de cotisation ou de vérification. Son rôle est de s'assurer que, compte tenu des faits consignés au dossier et des informations supplémentaires fournies par les opposants, les cotisations contestées sont émises conformément aux dispositions de la loi et des règlements.

45 Rappelant les principes d'équité procédurale édictés par la *Loi sur la justice administrative*, la *Charte des droits des contribuables et des mandataires* prévoit que ces derniers doivent être traités avec impartialité et qu'ils sont en droit de s'attendre à ce que Revenu Québec agisse de façon juste et équitable à leur égard, ceci impliquant que la prise de décision repose sur un rigoureux processus d'analyse de leur dossier.

46 À son article 3, la *Charte des droits des contribuables et des mandataires* prévoit notamment que le ou la contribuable a le droit d'être traité avec impartialité. Elle précise ceci :

¹⁷ RLRQ, c. I-3.

¹⁸ ITOQ-AG-1.

3.1 Vous êtes en droit de vous attendre à ce que nous appliquions uniformément la loi.

Vous pouvez vous attendre à ce que nos décisions soient prises conformément aux lois et aux règlements que nous administrons et à ce qu'elles respectent nos politiques, directives et autres règlements de même nature.

Afin d'assurer une application uniforme des lois fiscales, nous fournissons à nos employés une formation continue, des instructions de travail et des outils de référence communs.

3.2 Vous êtes en droit de vous attendre à ce que nous agissions de façon juste et équitable dans le traitement de votre dossier.

Nous avons le devoir de traiter votre dossier avec discernement et écoute, et ce, de façon juste et impartiale.

Vous pouvez vous attendre à ce que notre prise de décision repose sur un processus rigoureux d'analyse de votre dossier, en fonction des faits propres à votre situation et dans le respect des lois que nous appliquons.

3.3 Vous êtes en droit de vous attendre à payer uniquement ce que vous devez et à recevoir les sommes auxquelles vous avez droit.

Il est dans l'intérêt de tous que chacun paye sa juste part et reçoive les sommes auxquelles il a droit.

À cette fin, nous mettons en œuvre divers moyens pour faciliter l'observation fiscale, notamment en minimisant les efforts qui sont demandés aux contribuables et aux mandataires. Nous mettons également en place des projets pour lutter contre l'évasion fiscale.

- 47 Le Protecteur du citoyen considère que Revenu Québec manque à son devoir d'agir équitablement lorsqu'il accepte ou propose une entente, alors que les faits ne soutiennent pas la cotisation : preuve insuffisante, injustifiée, pratiquement inexistante. Le Protecteur du citoyen rappelle que Revenu Québec doit justifier les cotisations par des motifs suffisants, ce qui faisait nettement défaut dans des dossiers où il a recommandé et obtenu l'annulation des cotisations.¹⁹

Dans le cadre du traitement d'un dossier à la Direction des oppositions de Revenu Québec, une offre de règlement est proposée à une entreprise. Cette offre prévoyait notamment l'annulation des cotisations portant sur des périodes prescrites et l'annulation des pénalités. Or, le projet de mémoire sur oppositions indiquait que la preuve de Revenu Québec n'avait pas démontré l'incurie de l'opposante. L'absence de preuve quant à l'incurie de l'opposante ne lui permettait donc pas de rencontrer son fardeau de preuve.

Le Protecteur du citoyen a fait valoir que si l'analyse des oppositions établit que la preuve ne permet pas de cotiser pour une période prescrite ou d'imposer une pénalité, une décision devait être rendue. Faire une offre de règlement dans ces circonstances entraine en violation flagrante avec les principes édictés par la Loi sur la justice administrative. Le Protecteur du citoyen a recommandé l'annulation des cotisations, ce que Revenu Québec a accepté.

¹⁹ Tel que mentionné plus haut, le Protecteur du citoyen a recommandé l'annulation totale ou partielle des cotisations dans 5 des 13 dossiers analysés.

- 48 Revenant aux documents de référence qu'a consultés le Protecteur du citoyen et aux quatre circonstances qui y sont mentionnées pour justifier une transaction, le Protecteur du citoyen est d'avis que :
- ▶ La transaction ne doit pas servir à pallier les lacunes importantes d'un dossier, entre autres l'absence ou le manque de preuve probante. En pareille situation, la cotisation ne doit pas être établie ou maintenue.
 - ▶ Le fait, pour Revenu Québec, d'envisager une transaction parce qu'il considère que la tâche pour constituer une preuve nécessaire est hors de proportion par rapport aux bénéfices qu'il peut en retirer est inéquitable pour le ou la contribuable.
 - ▶ La décision de recourir à une entente dans le seul but d'éviter un jugement défavorable est inacceptable. Si le dossier est traité de façon rigoureuse et que Revenu Québec est en mesure de justifier la cotisation, comme il y est tenu, Revenu Québec ne devrait pas avoir à craindre qu'elle soit renversée.
- 49 Selon le Protecteur du citoyen, ces circonstances vont à l'encontre des obligations de Revenu Québec. De plus, leur manque de clarté laisse place à interprétation, alors que les situations pouvant mener à une transaction doivent être rigoureusement balisées.
- 50 Le Protecteur du citoyen considère qu'afin d'assurer la validité des transactions conclues et que les droits des citoyens soient respectés, Revenu Québec doit établir des balises claires.

4.2 Le consentement libre et éclairé comme condition incontournable

- 51 Dans le cadre de son enquête, le Protecteur du citoyen a interrogé des membres du personnel de Revenu Québec au sujet des informations données au contribuable lors de la conclusion d'une transaction. Des personnes ont mentionné que :
- ▶ Les explications quant aux conséquences fiscales sont laissées à la discrétion de chaque agent ou agente et concernent surtout la renonciation au droit d'appel;
 - ▶ Le ou la contribuable avec qui l'entente est signée est généralement représenté par avocat, et ce dernier connaît les conséquences de l'entente;
 - ▶ Il revient à la personne visée par la transaction de s'informer de ses conséquences;
 - ▶ Aucun outil de simulation permettant de chiffrer avec exactitude la ou les cotisations donnant suite à une entente n'est disponible;
 - ▶ Il n'est pas prévu de donner l'information quant aux cotisations qui pourraient être établies subséquemment en vertu des autres lois fiscales, si elles ne sont pas déjà prévues à l'entente (par exemple, Revenu Québec pourrait conclure à la présence de ventes non déclarées chez une entreprise et convenir d'une entente portant uniquement sur la TPS/TVQ avec celle-ci. Or, une cotisation pour percevoir l'impôt sur ces revenus non déclarés devrait normalement être établie en vertu de la *Loi sur les impôts*.);
 - ▶ Les termes de l'entente que doivent signer les parties sont suffisamment clairs et détaillés pour être compris.
- 52 Une direction administrative rapporte que :
- ▶ Lorsqu'une personne n'est pas représentée, une rencontre a lieu avec elle afin d'évaluer sa capacité à comprendre certaines notions fiscales et financières qui lui sont alors expliquées;
 - ▶ Si une personne ne peut comprendre les notions fiscales essentielles, il lui est conseillé, notamment, de se faire accompagner par un membre de sa famille ou

par un professionnel de la fiscalité, ou encore de consulter un intervenant ou une intervenante d'une Association de coopérative d'économie familiale du Québec;

- ▶ Avant de signer une transaction, elle s'assure que tous les éléments soient bien compris et que la personne donne son accord.

- 53 D'autres directions ont mentionné que les conséquences légales et fiscales des transactions sont expliquées à l'aide des formulaires *Transaction et renonciation aux droits d'opposition et d'appel*²⁰ qui sont signés par le ou la contribuable et par le représentant de Revenu Québec.
- 54 Le Protecteur du citoyen constate que la directive CMO-2976 sur les transactions porte essentiellement sur les concessions réciproques que chaque partie doit faire pour que la transaction soit valide et qu'elle ait l'autorité de la chose jugée. Il n'y est pas question du consentement requis et des règles d'équité procédurale que doit respecter Revenu Québec.
- 55 À la lumière des réponses au questionnaire, des propos recueillis lors d'entrevues et de l'étude des dossiers, le Protecteur du citoyen constate que Revenu Québec n'a pas mis en place de moyens précis pour s'assurer que le consentement du contribuable soit libre et éclairé. Le cas suivant en témoigne :

Revenu Québec présente un projet de cotisation en taxes à une entreprise. À la suite de discussions, Revenu Québec propose de réduire la cotisation. L'entreprise doit toutefois renoncer à ses droits d'opposition et d'appel. Le projet de cotisation et l'entente sont remis à l'entreprise le 16 décembre.

Le lendemain, Revenu Québec communique avec l'entreprise qui indique qu'elle n'est pas prête à signer l'entente et qu'elle souhaite en discuter avec son représentant. Le 21 décembre, Revenu Québec s'adresse à nouveau à l'entreprise. À cette occasion, l'entreprise demande de reporter la signature de l'entente au début du mois de janvier afin de consulter son représentant, absent pendant la période des fêtes.

Revenu Québec refuse d'accorder un délai supplémentaire et informe l'entreprise que l'offre de règlement n'est valable que si elle est signée avant la fin de l'année en cours. Dans le cas contraire, l'avis de cotisation sera établi sans la réduction proposée. Étant donné la pression exercée par Revenu Québec et la crainte de faire face à une cotisation plus élevée, l'entreprise signe l'entente, et ce, malgré qu'elle n'ait pu en discuter avec son représentant.

Au cours des mois suivants, des avis de cotisation en impôts (impôt corporatif et personnel) parviennent à l'entreprise. Ses administratrices décident de contester ces avis de cotisation auprès de la Direction des oppositions et s'adressent au Protecteur du citoyen. Elles se plaignent de l'insistance de Revenu Québec et font valoir qu'elles croyaient que la transaction mettait fin au litige.

Selon Revenu Québec, les impacts fiscaux – soit les cotisations collatérales en vertu d'autres lois applicables – ont été bien expliqués aux citoyennes. Rien dans le dossier, toutefois, ne vient appuyer cette position.

L'enquête du Protecteur du citoyen a révélé que la Direction des oppositions ne disposait pas de motifs suffisants pour maintenir la cotisation. Il a donc recommandé d'annuler les cotisations. Revenu Québec a accepté de donner suite à sa recommandation.

²⁰ *Transaction et renonciation aux droits d'opposition et d'appel (contribuables)*, VER-93.1.1, VER-93.1.3 et VER 93.1.5.

- 56 Tel que déjà précisé par les juristes Beaudouin et Jobin²¹, le consentement, libre et éclairé, est la condition la plus importante de la transaction. Selon le Protecteur du citoyen, le contribuable doit disposer d'une période de réflexion suffisante pour décider de conclure ou non l'entente, et ce, en toute connaissance de cause.
- 57 De plus, il existe une exigence générale de bonne foi²² dans les relations contractuelles. Il en découle une obligation de renseignement imposée aux contractants afin que chacun puisse juger des éléments essentiels de l'entente. Cette bonne foi sous-tend une divulgation complète des faits ayant un impact sur la prise de décision. Une partie ne peut cacher à l'autre de telles informations.
- 58 Cette obligation de renseignement prend une importance toute particulière lorsqu'il existe un déséquilibre entre les parties quant à la possibilité d'avoir accès à l'information. La Cour suprême dans *Banque de Montréal c. Bail*²³ écrit d'ailleurs ce qui suit au sujet de l'obligation de renseignement:

Les principaux éléments de l'obligation de renseignement contractuelle sont : la connaissance, réelle ou présumée, de l'information par la partie débitrice de l'obligation de renseignement; la nature déterminante de l'information en question; et l'impossibilité du créancier de l'obligation de se renseigner lui-même, ou la confiance légitime du créancier envers le débiteur. [...]

L'apparition de l'obligation de renseignement est reliée à un certain rééquilibrage au sein du droit civil. Alors qu'auparavant il était de mise de laisser le soin à chacun de se renseigner et de s'informer avant d'agir, le droit civil est maintenant plus attentif aux inégalités informationnelles, et il impose une obligation positive de renseignement dans les cas où une partie se retrouve dans une position informationnelle vulnérable, d'où des dommages pourraient s'ensuivre. L'obligation de renseignement et le devoir de ne pas donner de fausses informations peuvent être conçus comme les deux facettes d'une même médaille. Comme je l'ai mentionné dans *Laferrière c. Lawson*, précité, les actes et les omissions peuvent tout autant l'un que l'autre constituer une faute, et le droit civil ne les distingue pas à cet égard. À l'instar de P. Le Tourneau, " De l'allégement de l'obligation de renseignements ou de conseil ", D. 1987. Chron., p. 101, cependant, j'ajouterais qu'il ne faut pas donner à l'obligation de renseignement une portée telle qu'elle écarterait l'obligation fondamentale qui est faite à chacun de se renseigner et de veiller prudemment à la conduite de ses affaires.

- 59 C'est donc dire que si un des cocontractants est en position privilégiée par rapport à l'autre, soit en raison de la connaissance qu'il a de certaines informations ou de la possibilité d'y avoir accès, une obligation positive de renseignement lui incombe. Considérant la position et l'expertise de Revenu Québec par rapport à celle des contribuables – la transaction fait appel à une connaissance fine des règles et des impacts fiscaux, ce que n'ont généralement pas les contribuables – le Protecteur du citoyen considère que son devoir de renseignement est fondamental tout au long du processus de transaction.
- 60 Rappelons aussi que Revenu Québec est tenu d'agir équitablement dans ses relations avec les contribuables. Indépendamment de la conclusion d'une transaction, il a notamment une obligation de renseignement envers ceux-ci, non seulement sur les

²¹ Voir citation no. 11.

²² Article 1375 C.c.Q.

²³ [1992] 2 R.C.S. 554.

modalités de cette transaction, mais sur les répercussions de celle-ci. De plus, le ou la contribuable est en droit de s'attendre à ce que Revenu Québec l'assiste pour qu'il puisse comprendre ses droits et ses obligations fiscales, comme prévu à la *Charte des droits des contribuables et des mandataires*. Le Protecteur du citoyen est d'avis qu'afin de s'acquitter correctement de son obligation d'informer et d'assister la personne visée afin qu'elle puisse prendre une décision éclairée et réfléchie, Revenu Québec doit s'assurer que la personne concernée a en main toute l'information pertinente et utile et qu'elle est en mesure de comprendre cette information.

- 61 À titre d'exemple, les lignes directrices de l'Agence du Revenu du Canada (ARC) relatives aux ententes conclues avec les contribuables à la suite d'une vérification²⁴ traitent du caractère indispensable du consentement libre et éclairé :

La renonciation aux droits d'opposition (ci-après, la renonciation) est une condition de la validité de l'entente de vérification et elle doit accompagner l'entente de vérification ou y être incluse. La renonciation est une déclaration écrite qu'un contribuable ou un représentant autorisé signe volontairement afin de renoncer à la fois au droit d'opposition et d'appel du contribuable relativement à une ou plusieurs questions déterminées dans l'entente de vérification et énoncées dans la renonciation. (...)

(...) Les vérificateurs évalueront également l'exactitude et l'intégralité des représentations du contribuable et prendront des mesures pour s'assurer que le contribuable et ses représentants comprennent les modalités et les répercussions de l'entente de vérification et de la renonciation. Cela implique d'informer les contribuables, qui n'ont pas de représentation, qu'ils ont le droit de demander des conseils impartiaux avant de signer la renonciation. Ces facteurs favorisent un processus de prise de décisions réfléchi et complet pour atteindre un résultat équitable pour les deux parties et contribuent à la qualité des dossiers de vérification lorsqu'ils sont adéquatement documentés.

(...) il est particulièrement important d'assurer que le contribuable et son représentant comprennent parfaitement tous les faits et les conséquences liés à l'entente de vérification et à la renonciation dans le but de mettre en garde contre les allégations sous la contrainte tel que discuté ci-après.

(...)

Il est important que le contribuable accepte de renoncer à son droit d'opposition sans avoir l'impression de subir des pressions (ex. la possibilité de l'imposition d'une pénalité s'il ne signe pas). Aucune entente ne devrait être conclue lorsqu'il y a un conflit d'intérêts réel ou perçu.

- 62 Ces mêmes lignes directrices précisent que :

Le vérificateur doit rencontrer le ou la contribuable et son représentant et aborder les sujets suivants :

- ▶ La justification de la méthode à utiliser pour établir la cotisation se rapportant à chaque question réglée et les dispositions applicables de la LIR/LTA [*Loi de l'impôt sur le revenu / Loi sur la taxe d'accise*];
- ▶ Les années d'imposition visées par chaque question;

²⁴ *Lignes directrices relatives aux ententes de vérification et à la renonciation aux droits d'opposition*, AD-19-01, 2019-02-19.

- ▶ Dans quelle mesure le contribuable comprend les raisons de l'établissement d'une cotisation concernant chacune des questions réglées;
- ▶ Les droits d'opposition et d'appel du contribuable avant que celui-ci n'y renonce et le fait qu'il ne pourra plus exercer ses droits d'opposition et d'appel après avoir signé la renonciation;
- ▶ Le droit du contribuable de solliciter un avis juridique indépendant;
- ▶ L'incidence financière de la renonciation au droit d'opposition pour chacune des questions, sans le calcul des intérêts;
- ▶ L'explication que l'entente n'établit pas de précédent général ou administratif applicable à tout autre contribuable;
- ▶ La compréhension que l'entente dépend des faits précis divulgués et que l'ARC peut considérer l'entente comme invalide si de nouveaux renseignements significatifs et importants étaient portés à son attention;
- ▶ L'entente de vérification est considérée comme exécutoire par le contribuable et son représentant légal (le cas échéant) si le contribuable remplit toutes les conditions suivantes :
 - ▷ il signe le document de renonciation et le retourne, et le document a été signé librement et sans contrainte;
 - ▷ il a divulgué complètement tous les faits pertinents dans ses déclarations (ex. T1, T2, T3, etc.), ses choix et ses demandes;
 - ▷ il a divulgué complètement tous les faits pertinents concernant les questions visées par l'entente de vérification.

63 Le Protecteur du citoyen considère que Revenu Québec doit revoir la directive CMO-2976 sur les transactions et ses pratiques pour y prévoir clairement :

- ▶ L'encadrement d'une transaction;
- ▶ L'obligation de recueillir auprès du ou de la contribuable un consentement libre et éclairé.

64 Revenu Québec doit veiller à ce que ces notions soient comprises et appliquées de façon cohérente au sein de toutes ses directions.

Recommandations :

Compte tenu de ce qui précède, le Protecteur du citoyen recommande à Revenu Québec :

R-1 De modifier la directive fiscale CMO-2976 sur les transactions et toute autre instruction de travail qui porte sur la conclusion d'une transaction afin d'exclure la possibilité de conclure une transaction lorsque :

- ▶ La preuve au dossier est insuffisante pour soutenir la position de Revenu Québec;
- ▶ Le travail exigé par Revenu Québec pour constituer une preuve adéquate est hors de proportion par rapport aux bénéfices qu'il peut en retirer;
- ▶ Le seul but poursuivi par Revenu Québec est d'éviter un jugement défavorable.

R-2 D'établir des balises claires afin d'assurer le respect des droits des contribuables tout au long du processus de conclusion d'une transaction, lesquelles devraient prévoir :

- ▶ Que le ou la contribuable a en main toute l'information pertinente et utile pour prendre une décision éclairée;
- ▶ Que le ou la contribuable comprend bien cette information;
- ▶ Que le ou la contribuable a eu l'occasion de compléter son dossier et de présenter ses observations;
- ▶ Que le ou la contribuable comprend les conséquences de la transaction et de la renonciation à ses recours juridiques;
- ▶ Que le ou la contribuable consent à l'entente de manière libre, en l'absence de toute contrainte;
- ▶ Que sur la base d'un dossier complet, une décision peut être rendue si les négociations ne mènent pas à une entente;
- ▶ Que les modalités de l'entente sont conformes à la loi;
- ▶ Que les concessions sont réciproques.

4.3 La formation des membres du personnel autorisés à conclure des transactions

- 65 À la lumière des réponses apportées au questionnaire et de celles obtenues en entrevue, le Protecteur du citoyen constate que la conclusion des transactions ne fait pas partie du plan de formation du personnel autorisé à conclure de telles ententes. Font exception les membres de la Direction principale des divulgations volontaires et du recouvrement international qui bénéficient de supervision personnalisée, de mentorat et d'ateliers de travail, et ceux de la Direction générale des entreprises qui sont informés à ce sujet lors de certaines formations.
- 66 Le Protecteur du citoyen constate un réel besoin de formation chez les membres du personnel concerné. D'ailleurs certains d'entre eux ont fait état de difficultés particulières dans des dossiers impliquant des transactions alors que des collègues ont mentionné qu'il leur serait profitable d'avoir de la formation à ce sujet.
- 67 Pour le Protecteur du citoyen, il est évident que la formation du personnel sur les règles entourant la conclusion d'une transaction est une condition essentielle pour prévenir les situations préjudiciables. Elle est tout aussi indispensable pour veiller au respect des droits des citoyens et des citoyennes ainsi qu'à un traitement juste et équitable pour tous et toutes, durant le processus de conclusion d'une transaction.
- 68 La formation développée par Revenu Québec devrait :
- ▶ Être offerte aux membres du personnel autorisés à conclure des transactions;
 - ▶ Porter sur les critères juridiques essentiels à la transaction, notamment quant au consentement libre et éclairé, ainsi que sur les obligations d'équité procédurale et les droits prévus à la *Charte des droits des contribuables et mandataires* auxquels est soumis Revenu Québec tout au long du processus qui mène ou non à la signature d'une transaction.

Recommandation :

Compte tenu de ce qui précède, le Protecteur du citoyen recommande à Revenu Québec :

R-3 De former tous les membres du personnel autorisés à conclure des transactions, incluant les chefs d'équipe et les gestionnaires.

4.4 L'approbation préalable à la proposition ou à la conclusion d'une transaction

- 69 La directive CMO-2976 sur les transactions prévoit que « les transactions effectuées par les fonctionnaires doivent suivre les normes d'approbation en vigueur dans leur service respectif. » Elle ne prévoit pas de mécanisme uniforme d'approbation préalable à la proposition d'une entente à un contribuable.
- 70 À cet égard, les différentes directions de Revenu Québec ont fait part de commentaires au Protecteur du citoyen qui témoignent d'une importante disparité d'une direction à une autre ou d'une équipe à une autre quant aux procédures à suivre avant de proposer une entente :
- ▶ Des discussions se tiennent entre les membres du personnel et le ou la chef d'équipe afin de déterminer s'il y a lieu de proposer ou d'accepter une entente. Le ou la chef d'équipe et le directeur ou la directrice doivent approuver l'entente.
 - ▶ Le ou la chef de service est la personne autorisée à conclure une entente. Le dossier lui est présenté par le vérificateur et le ou la chef d'équipe, selon les montants en litige.
 - ▶ L'entente doit être approuvée par le ou la chef d'équipe ou le ou la gestionnaire.
 - ▶ Chaque transaction doit être révisée par un agent émérite et approuvée au moins par un ou une gestionnaire.
 - ▶ Sans que ce soit obligatoire, des discussions peuvent survenir entre les membres du personnel et le ou la chef d'équipe pour déterminer s'il y a lieu de proposer ou d'accepter une entente. Selon les montants en litige, il est possible que l'entente doive être approuvée par le ou la chef d'équipe ou par un ou une gestionnaire.
- 71 Le Protecteur du citoyen est d'avis qu'avant même de proposer une transaction, il est important que Revenu Québec mette en place une procédure uniforme d'approbation préalable par une personne imputable afin de s'assurer que le dossier est complet et qu'il peut faire l'objet d'une transaction.

Recommandation :

Compte tenu de ce qui précède, le Protecteur du citoyen recommande à Revenu Québec :

R-4 De mettre en place une procédure uniforme d'approbation préalable afin de s'assurer que le dossier susceptible d'être visé par une transaction est complet et qu'il peut faire l'objet d'une telle proposition.

4.5 La contestation d'une transaction

- 72 Tel que déjà mentionné, la transaction a des effets juridiques importants. Équivalant à un jugement, elle empêche tout litige portant sur le même objet. En signant une transaction, la personne perd donc toute possibilité de revenir en arrière ou de contester un élément

qu'elle jugerait insatisfaisant, renonçant ainsi à tout recours. Ce renoncement est définitif et irrévocable, à moins de démontrer une cause de nullité qui invaliderait l'entente.

- 73 Une transaction avec Revenu Québec exclut donc pour le ou la contribuable la possibilité de contester l'avis de cotisation qui en résultera, que ce soit en opposition ou en appel. Son seul recours demeure une demande d'annulation de la transaction devant la Cour supérieure du Québec, voie judiciaire complexe et coûteuse.
- 74 À ce sujet, les lignes directrices de l'ARC²⁵ prévoient un mécanisme de révision de la transaction:

Si un contribuable dépose une opposition après la signature d'un document de renonciation, le mandat de la Direction générale des appels (Appels) est de déterminer la validité de la renonciation. En déterminant sa validité, les Appels évalueront si le contribuable a compris les ramifications de la signature de la renonciation et/ou si elle a été signée sous la contrainte. Si les Appels concluent que le contribuable a été contraint ou qu'il n'a pas compris, l'opposition sera réputée valide. Si les Appels confirment la validité de la renonciation et confirment la cotisation, le contribuable peut toujours tenter de contester la validité de la renonciation devant les tribunaux.

- 75 Le Protecteur du citoyen est d'avis que Revenu Québec doit mettre en place un mécanisme analogue à celui de l'ARC en élargissant son application à toute transaction conclue au stade administratif. Cette révision permettrait l'annulation de la transaction en cas de manquement de Revenu Québec quant à ses obligations, le cas échéant, sans que le contribuable n'ait à s'adresser aux tribunaux.

Recommandation :

Compte tenu de ce qui précède, le Protecteur du citoyen recommande à Revenu Québec :

- R-5** De mettre en place un mécanisme administratif de révision de la transaction pour les cas où le ou la contribuable remet en question sa validité.

4.6 La consignation des renseignements sur les transactions

- 76 Revenu Québec ne répertorie pas les dossiers conclus par transaction ou qui ont fait l'objet d'une offre de transaction. De plus, aucune pratique uniforme ne régit les notes et les documents qui doivent être consignés au dossier.
- 77 Seule la Direction principale des oppositions identifie clairement les dossiers qui se terminent par une transaction. Elle a fourni les données suivantes au Protecteur du citoyen, lesquelles ne sont toutefois pas publiques :

²⁵ Précité note 23.

Tableau 2 : Direction des oppositions / période du 1^{er} octobre 2016 au 31 mars 2019

Statut du dossier	Nombre de dossiers	Pourcentage (%)
Transactions	1 130	3,9 %
Dossiers fermés	29 120	100,0 %

- 78 Une autre direction a mentionné pouvoir retracer les transactions conclues, mais ne pas tenir de statistiques.
- 79 L'étude des 13 dossiers par le Protecteur du citoyen révèle par ailleurs que les notes au dossier de Revenu Québec documentent peu les motifs sur lesquels s'appuie celui-ci pour décider de conclure une transaction.
- 80 Exprimant une vision différente, les lignes directrices de l'ARC prévoient l'importance de documenter le processus ayant mené à la transaction. Il est aussi établi que les ententes et les renoncations doivent être soumises aux processus de contrôle et d'assurance de la qualité. Selon le Protecteur du citoyen, Revenu Québec devrait s'inspirer de cette façon de faire.
- 81 Le Protecteur du citoyen constate que si le site internet de Revenu Québec rend compte du nombre de dossiers ayant fait l'objet d'une transaction au stade judiciaire, il ne livre aucune information sur la conclusion de transactions au stade administratif.
- 82 Afin de permettre une reddition de comptes complète, de même qu'un contrôle de la qualité des transactions, le Protecteur du citoyen considère que Revenu Québec devrait se doter d'un processus d'identification des dossiers qui se concluent par transaction ou dans lesquels une proposition de transaction a été faite par Revenu Québec ou par un ou une contribuable. Dans le même souci de transparence et de cohérence, Revenu Québec devrait publier les données concernant les transactions conclues au stade administratif (et non seulement celles conclues à la suite de l'exercice d'un recours judiciaire).

Recommandations :

Compte tenu de ce qui précède, le Protecteur du citoyen recommande à Revenu Québec :

- R-6** De mettre en place un processus d'identification des dossiers dans lesquels une transaction est proposée ou conclue, au sein de chaque direction autorisée à conclure de telles ententes.
- R-7** D'élaborer des lignes directrices sur la documentation des dossiers dans lesquels une transaction est proposée ou conclue, au sein de chaque direction autorisée à conclure de telles ententes.
- R-8** De publier les données pertinentes à l'égard des transactions conclues au stade administratif.

5 Conclusion

- 83 La transaction est un moyen qui permet de prévenir la judiciarisation des différends entre Revenu Québec et un ou une contribuable. Le Protecteur du citoyen est favorable à la déjudiciarisation des différends pourvu que la démarche respecte les droits des contribuables.
- 84 Les règles auxquelles doit se soumettre Revenu Québec pour conclure une transaction valide, au stade administratif, sont nombreuses et exigeantes. En effet, Revenu Québec doit s'assurer que :
- ▶ Les conditions propres à la transaction soient respectées;
 - ▶ Le ou la contribuable y consente de manière libre et éclairée;
 - ▶ Le processus se déroule dans le respect du devoir d'agir équitablement.
- 85 L'enquête qu'a menée le Protecteur du citoyen l'amène à conclure que Revenu Québec n'a pas mis en place les moyens adéquats pour assurer le respect de ces règles. À cet égard, il est essentiel que Revenu Québec établisse des balises claires entourant le processus de conclusion d'une transaction. Ces balises doivent se refléter dans ses politiques, directives et autres règles de même nature. De plus, afin qu'elles soient connues et appliquées de façon uniforme, Revenu Québec doit fournir des instructions de travail et des outils de référence conformes à ces exigences et former le personnel autorisé à conclure une transaction.
- 86 Considérant les résultats de son enquête et les constats qui en découlent, le Protecteur du citoyen formule 8 recommandations à Revenu Québec afin que les transactions conclues respectent les droits des contribuables.
- 87 Le Protecteur du citoyen demande à Revenu Québec de lui transmettre un plan d'action et un échéancier, pour la mise en œuvre de ces recommandations, d'ici le 30 avril 2020, et par la suite, de lui transmettre une copie des modifications qui seront apportées à la directive CMO-2976 sur les transactions, et aux autres documents le cas échéant, avant qu'elles n'entrent en vigueur.

Suivi :

Concernant le suivi des recommandations du présent rapport

Le Protecteur du citoyen demande à Revenu Québec :

De lui transmettre un plan d'action et un échéancier pour la mise en œuvre de ces recommandations, d'ici le 30 avril 2020, et par la suite, de lui transmettre une copie des modifications qui seront apportées à la directive CMO-2976 sur les transactions, et aux autres documents le cas échéant, avant qu'elles n'entrent en vigueur.

Annexe 1 : Liste des recommandations

Compte tenu de ce qui précède, le Protecteur du citoyen recommande à Revenu Québec :

R1 De modifier la directive fiscale CMO-2976 sur les transactions et toute autre instruction de travail qui porte sur la conclusion d'une transaction afin d'exclure la possibilité de conclure une transaction lorsque :

- ▶ La preuve au dossier est insuffisante pour soutenir la position de Revenu Québec;
- ▶ Le travail exigé par Revenu Québec pour constituer une preuve adéquate est hors de proportion par rapport aux bénéfices qu'il peut en retirer;
- ▶ Le seul but poursuivi par Revenu Québec est d'éviter un jugement défavorable.

R-2 D'établir des balises claires afin d'assurer le respect des droits des contribuables tout au long du processus de conclusion d'une transaction, lesquelles devraient prévoir :

- ▶ Que le ou la contribuable a en main toute l'information pertinente et utile pour prendre une décision éclairée;
- ▶ Que le ou la contribuable comprend bien cette information;
- ▶ Que le ou la contribuable a eu l'occasion de compléter son dossier et de présenter ses observations;
- ▶ Que le ou la contribuable comprend les conséquences de la transaction et de la renonciation à ses recours juridiques;
- ▶ Que le ou la contribuable consent à l'entente de manière libre, en l'absence de toute contrainte;
- ▶ Que sur la base d'un dossier complet, une décision peut être rendue si les négociations ne mènent pas à une entente;
- ▶ Que les modalités de l'entente sont conformes à la loi;
- ▶ Que les concessions sont réciproques.

R-3 De former tous les membres du personnel autorisés à conclure des transactions, incluant les chefs d'équipe et les gestionnaires.

R-4 De mettre en place une procédure uniforme d'approbation préalable afin de s'assurer que le dossier susceptible d'être visé par une transaction est complet et qu'il peut faire l'objet d'une telle proposition.

R-5 De mettre en place un mécanisme administratif de révision de la transaction pour les cas où le ou la contribuable remet en question sa validité.

R-6 De mettre en place un processus d'identification des dossiers dans lesquels une transaction est proposée ou conclue, au sein de chaque direction autorisée à conclure de telles ententes.

- R-7** D'élaborer des lignes directrices sur la documentation des dossiers dans lesquels une transaction est proposée ou conclue, au sein de chaque direction autorisée à conclure de telles ententes.
- R-8** De publier les données pertinentes à l'égard des transactions conclues au stade administratif.

Suivi

Concernant le suivi des recommandations du présent rapport

Le Protecteur du citoyen demande à Revenu Québec :

De lui transmettre un plan d'action et un échéancier pour la mise en œuvre de ces recommandations, d'ici le 30 avril 2020, et par la suite, de lui transmettre une copie des modifications qui seront apportées à la directive CMO-2976 sur les transactions, et aux autres documents le cas échéant, avant qu'elles n'entrent en vigueur.

Annexe 2 : Articles du Code civil du Québec

« **2631.** La transaction est le contrat par lequel les parties préviennent une contestation à naître, terminent un procès ou règlent les difficultés qui surviennent lors de l'exécution d'un jugement, au moyen de concessions ou de réserves réciproques.

Elle est indivisible quant à son objet.

2632. On ne peut transiger relativement à l'état ou à la capacité des personnes ou sur les autres questions qui intéressent l'ordre public.

2633. La transaction a, entre les parties, l'autorité de la chose jugée.

La transaction n'est susceptible d'exécution forcée qu'après avoir été homologuée.

2634. L'erreur de droit n'est pas une cause de nullité de la transaction. Sauf cette exception, la transaction peut être annulée pour les mêmes causes que les contrats en général.

2635. La transaction fondée sur un titre nul est également nulle, à moins que les parties n'aient expressément traité sur la nullité.

Celle fondée sur des pièces qui ont depuis été reconnues fausses est aussi nulle.

2636. La transaction sur un procès est nulle si les parties, ou l'une d'elles, ignoraient qu'un jugement passé en force de chose jugée avait terminé le litige.

2637. Lorsque les parties ont transigé sur l'ensemble de leurs affaires, la découverte subséquente de documents qui leur étaient alors inconnus n'est pas une cause de nullité de la transaction, à moins qu'ils n'aient été retenus par le fait de l'une des parties ou, à sa connaissance, par un tiers.

Cependant, la transaction est nulle si elle n'a qu'un objet et que les documents nouvellement découverts établissent que l'une des parties n'y avait aucun droit. »

Annexe 3 : Questionnaire

Questionnaire à remplir par les directions de Revenu Québec autorisées à conclure une transaction

	Questions	Réponses
1	<p>Au sein de votre direction, des transactions sont-elles conclues avec des contribuables/mandataires?</p> <p>Si oui, les employés concernés font partie de quel corps d'emploi?</p> <p>Si non, ceci met fin au questionnaire. Merci.</p>	
2	<p>La transaction fait-elle partie du plan de formation des employés de votre direction?</p> <p>Si oui, indiquer brièvement en quoi consiste cette formation spécifique?</p>	
3	<p>Avez-vous des outils de travail et/ou des documents de référence?</p> <p>Si oui, SVP les joindre.</p>	
4	<p>Quels critères permettent de déterminer les dossiers qui se prêtent à une transaction?</p> <p>Des exemples de situations où une transaction a été ou pourrait être conclue?</p>	
5	<p>Qui, du contribuable/mandataire ou de Revenu Québec initie la transaction?</p>	
6	<p>Y a-t-il de la négociation ? Si oui, qui y prend part ? Sur quoi porte-t-elle?</p>	

7	<p>Le contribuable/mandataire doit-il être représenté?</p> <p>Si non, au meilleur de votre connaissance, dans quelle proportion diriez-vous que des transactions sont menées avec un contribuable/mandataire qui n'est pas représenté?</p>	
8	<p>Y a-t-il des paliers d'approbation à respecter par les employés de votre direction qui font les transactions? Si oui lesquels?</p>	
9	<p>Évaluez-vous la capacité de contracter du contribuable/mandataire?</p> <p>Si oui, comment?</p>	
10	<p>Des informations quant aux conséquences légales et fiscales de la transaction sont-elles données au contribuable/mandataire?</p> <p>Si oui, lesquelles?</p> <p>De quelle façon (verbale, écrite, autre)?</p>	
11	<p>Quelle forme (verbale, formulaire prescrit, etc.) prend l'offre de transaction?</p>	
12	<p>Y a-t-il des documents, de l'information, des notes ou autres qui sont conservés aux dossiers conclus par une transaction ? Si oui, lesquels?</p>	
13	<p>Y a-t-il des documents, de l'information, des notes ou autres qui sont conservés aux dossiers dans lesquels une transaction ne s'est pas concrétisée?</p> <p>Si oui, lesquels?</p>	

14	<p>Rencontrez-vous des difficultés dans le traitement des dossiers impliquant une transaction?</p> <p>Si oui, lesquels?</p>	
15	<p>Arrive-t-il qu'un contribuable remette en cause une transaction conclue avec votre direction?</p> <p>Si oui, comment traitez-vous cette situation?</p>	
16	<p>Les dossiers conclus par une transaction sont-ils identifiés d'une façon particulière (code, autre)?</p> <p>Si oui, comment?</p>	
17	<p>Votre direction fait-elle faire une reddition de compte des transactions conclues?</p> <p>Si oui, comment?</p>	
18	<p>Avez-vous des suggestions pour améliorer le processus?</p> <p>Si oui, lesquelles?</p>	

protecteurducitoyen.qc.ca



LE PROTECTEUR DU CITOYEN

Assemblée nationale
Québec

Bureau de Québec
19^e étage
800, place D'Youville
Québec (Québec) G1R 3P4
Téléphone : **418 643-2688**

Bureau de Montréal
1080, côte du Beaver Hall
10^e étage, bureau 1000
Montréal (Québec) H2Z 1S8
Téléphone : **514 873-2032**

Téléphone sans frais : **1 800 463-5070**

Télécopieur : **1 866 902-7130**

Courriel : protecteur@protecteurducitoyen.qc.ca