

Charité et droit au Canada



DOCUMENT DE DISCUSSION

La prise de décision discrétionnaire dans le cadre du régime applicable aux organismes de bienfaisance enregistrés

Kathryn Chan

2026



Commission du droit
du Canada

Law Commission
of Canada

Canada

COMMISSION DU DROIT DU CANADA

Présidente

Shauna Van Praagh

Commissaires

Renée Cochard

Sarah Elgazzar

Aidan Johnson

Kevin O'Shea

Also available in English translation under the title:

Discretionary Decision-Making Under the Registered Charity Regime

Commission du droit du Canada

Boîte postale 56068, Ottawa RPO Minto Place, Ottawa, ON K1R 7Z1

info@lcc-cdc.gc.ca | <https://www.canada.ca/fr/commission-droit-canada.html>

© Sa Majesté le Roi du chef du Canada, représenté par la Commission du droit du Canada, 2026.

N° de catalogue JL3-3/6F-PDF (fichier PDF, français)

ISBN 978-1-100-00288-0

La Commission du droit du Canada vous invite à lui faire part de vos commentaires.

Veuillez envoyer vos remarques à feedback-retroaction@lcc-cdc.gc.ca



Mobiliser la population canadienne dans l'évolution continue et dynamique du droit.

Charité et droit au Canada

Il s'agit d'un document de discussion d'une collection produite dans le cadre du projet *Charité et droit au Canada* de la Commission du droit du Canada (CDC).

La charité fait partie de la vie quotidienne de tous les Canadiens. Ils peuvent participer à la gouvernance d'organismes de bienfaisance, être employés dans le secteur caritatif, faire des contributions charitables ou bénéficier du travail des organismes de bienfaisance. De la sécurité alimentaire au logement, de l'aide aux nouveaux-arrivants à l'éducation, de la protection de l'environnement à la culture, les organismes de bienfaisance fournissent des services essentiels, soutiennent et relient les communautés, et agissent souvent comme un filet de sécurité essentiel lorsque d'autres systèmes ne sont pas à la hauteur. Le projet *Charité et droit au Canada* entrepris par la CDC explore l'architecture juridique, réglementaire et financière qui régit ce secteur vital de la vie publique canadienne.

Rédigés par des universitaires et des praticiens ayant une expertise et une expérience approfondies du secteur caritatif au Canada, ces documents de discussion mettent en lumière le monde complexe de la bienfaisance et du droit au fil du temps, d'une administration à l'autre, et à travers différentes traditions juridiques. Ensemble, ils enrichissent la compréhension des façons dont le droit favorise, encourage et encadre l'action bénévole. En abordant des questions fondamentales, ces documents commissionnés par la CDC alimentent les réflexions en cours et dégagent des pistes de réformes potentielles pour l'avenir de la charité et des organismes de bienfaisance au Canada.

TABLE DES MATIÈRES

RÉSUMÉ	1
I. INTRODUCTION	2
II. LE CADRE RÉGLEMENTAIRE CANADIEN APPLICABLE AUX ORGANISMES DE BIENFAISANCE	4
A. Contexte constitutionnel.....	4
B. Les pouvoirs de réglementation de la Direction des organismes de bienfaisance.....	5
III. POUVOIRS DISCRÉTIONNAIRES GÉNÉRAUX DE L'AUTORITÉ DE RÉGULATION DES ORGANISMES DE BIENFAISANCE	6
A. Pouvoir discrétionnaire d'interprétation	6
i. Notions de droit privé dans le cadre du régime des organismes de bienfaisance enregistrés	6
ii. Références à d'autres termes non définis n'ayant pas de signification juridique établie	7
iii. Références aux avis ministériels.....	10
B. Pouvoir discrétionnaire quant à l'application sélective de la loi.....	11
IV. POUVOIRS DISCRÉTIONNAIRES SPÉCIFIQUES DE L'AUTORITÉ DE RÉGULATION DES ORGANISMES DE BIENFAISANCE	13
A. Pouvoir discrétionnaire quant à la révocation du statut d'organisme de bienfaisance enregistré	13
B. Pouvoir discrétionnaire quant à la publication d'un avis d'intention de révocation.....	15
V. ÉLÉMENTS DU RÉGIME DES ORGANISMES DE BIENFAISANCE ENREGISTRÉS QUI ÉLARGISSENT LES POUVOIRS DISCRÉTIONNAIRES DU MINISTRE.....	16
i. Le caractère non contraignant des directives fiscales publiées au Canada.....	16
ii. Obstacles à l'appel	17
VI. PROPOSITIONS DE RÉFORME	19
A. La définition des fonctions, des missions et des pouvoirs propres aux organismes de bienfaisance	19
B. L'obligation de respecter les meilleures pratiques réglementaires.....	20
VII. CONCLUSION.....	22

RÉSUMÉ

Le régime des organismes de bienfaisance enregistrés repose en grande partie sur la délégation de pouvoirs discrétionnaires aux fonctionnaires travaillant au sein de la Direction des organismes de bienfaisance, une unité interne de l'Agence du revenu du Canada (ARC). Les spécialistes du droit fiscal se sont, dans l'ensemble, montrés favorables à l'attribution de pouvoirs discrétionnaires dans les dispositions régissant la mise en œuvre de la législation fiscale. Ils soutiennent que les agents de l'ARC devraient, dans certaines circonstances, disposer d'une marge d'appréciation leur permettant de choisir entre différentes modalités d'action, y compris celle de ne pas intervenir. Toutefois, dans le contexte spécifique du régime des organismes de bienfaisance enregistrés, certains éléments indiquent que le « juste équilibre » entre les pouvoirs discrétionnaires de l'administration fiscale et la primauté du droit penche trop fortement en faveur des pouvoirs discrétionnaires. Plusieurs rapports très médiatisés ont critiqué l'interprétation et l'application sélective du régime des organismes de bienfaisance enregistrés par la Direction des organismes de bienfaisance. Ceux-ci font valoir que l'autorité canadienne de régulation des organismes de bienfaisance fait preuve d'un parti pris antimusulman dans l'exercice de ses pouvoirs discrétionnaires. Le présent article analyse les pouvoirs discrétionnaires généraux et spécifiques les plus importants que la *Loi de l'impôt sur le revenu* confère à la Direction des organismes de bienfaisance. Il suggère que la réglementation canadienne en matière d'organismes de bienfaisance ne se situe actuellement pas au point optimal sur l'échelle « règles – pouvoir discrétionnaire » et propose quelques pistes de réforme.

I. INTRODUCTION

Il est généralement¹ admis que les agents de l'ARC ont besoin d'une certaine marge d'appréciation pour s'acquitter de leurs obligations légales.² Les commissions fiscales et les spécialistes ont approuvé l'inclusion de pouvoirs discrétionnaires dans la législation fiscale, en faisant valoir que les régimes légaux qui confèrent des pouvoirs aux agents de l'ARC devraient, dans certaines circonstances, laisser à ces derniers la discrétion de choisir entre différentes options d'action ou d'inaction.³ Le pouvoir discrétionnaire est important car il atténue la rigidité des textes législatifs, qui ne peuvent en aucun cas anticiper toutes les éventualités ou circonstances futures.⁴ Il offre un moyen de parvenir à une justice individualisée dans les cas où l'application mécanique des règles serait inéquitable. Le pouvoir discrétionnaire favorise également l'efficacité et l'action créative, en permettant aux agents administratifs de s'attaquer petit à petit à des problèmes politiques majeurs grâce à l'examen au cas par cas des opérations.⁵

En parallèle, l'octroi de larges pouvoirs discrétionnaires à des fonctionnaires non élus pour prendre des décisions en matière d'impôt sur le revenu soulève des inquiétudes quant à une « absence du droit dans le processus administratif »⁶. Les exigences de souplesse et d'efficacité peuvent se trouver en contradiction avec celles de certitude, de légitimité, de cohérence et d'égalité de traitement.⁷ Dès 1969, dans un ouvrage novateur, Kenneth Davis affirmait que le pouvoir discrétionnaire aux États-Unis dépassait de loin ce qui était nécessaire et était moins encadré qu'il ne devrait l'être.⁸ Depuis lors, des chercheurs du monde entier s'efforcent d'identifier le « point optimal sur l'échelle entre règle et pouvoir discrétionnaire »⁹ pour différents contextes réglementaires. Les spécialistes du droit fiscal ont reconnu qu'en matière d'administration fiscale, il existe un « équilibre délicat » entre le fait de bénéficier des avantages du pouvoir discrétionnaire des autorités fiscales et la protection de la primauté du droit.¹⁰

Le régime des organismes de bienfaisance enregistrés repose en grande partie sur la délégation de pouvoirs discrétionnaires aux fonctionnaires de la Direction des organismes de bienfaisance, une unité interne de l'ARC. Des travaux universitaires antérieurs ont défendu l'équilibre général entre les pouvoirs discrétionnaires des autorités fiscales et l'État de droit au Canada, en faisant valoir que la délégation de fonctions législatives et autres à l'ARC permet d'apporter une réponse nuancée et souple à l'évolution des circonstances.¹¹ Dans le contexte particulier du régime des organismes de bienfaisance enregistrés, cependant, certains éléments indiquent que l'équilibre entre les pouvoirs discrétionnaires de l'administration fiscale et l'État de droit penche trop fortement en faveur des pouvoirs discrétionnaires administratifs. Depuis des décennies, des auteurs expriment des inquiétudes quant au processus de détermination de l'admissibilité au statut d'organisme de bienfaisance enregistré au Canada, qualifiant les décisions de l'autorité de régulation sur la reconnaissance ou la révocation du statut d'organisme de bienfaisance de « pratiquement insusceptibles de recours ».¹² Plus récemment, l'ARC a fait l'objet d'accusations de partialité systémique et de racisme dans le cadre de sa réglementation des organismes de bienfaisance enregistrés. Deux rapports publiés en 2021 ont conclu que l'approche adoptée par l'ARC pour évaluer les risques de financement du terrorisme dans le secteur caritatif donnait lieu à des manifestations de partialité antimusulmane et soulevait de graves préoccupations en matière de responsabilité.¹³ Une enquête menée par la suite par l'ombudspersonne des contribuables sur l'équité de la procédure de contrôle fiscal n'a pas permis de tirer de conclusions définitives, en raison de l'impossibilité pour le service d'accéder à des informations et à des dossiers essentiels.¹⁴ Toutefois, le Comité sénatorial

permanent des droits de la personne a largement confirmé les allégations contenues dans les rapports de 2021, affirmant qu'il était clair que les travaux d'audit menés à ce jour par l'ARC avaient « fait preuve d'un biais systémique à l'encontre des associations de bienfaisance musulmanes ». ¹⁵ La commission a recommandé que l'ARC soit tenue de collecter et de publier des données sur les organisations religieuses ayant fait l'objet d'un contrôle fiscal, et d'élaborer des stratégies visant à réduire ces biais. ¹⁶

Dans un contexte où la Direction des organismes de bienfaisance fait l'objet de graves allégations d'abus de pouvoir, il importe de déterminer la portée et les sources spécifiques de son pouvoir discrétionnaire en matière de réglementation. Les parties II à IV sont en grande partie consacrées à cette tâche. Je commence par exposer le contexte constitutionnel dans lequel le droit canadien des organismes de bienfaisance s'est développé, ainsi que le cadre général du régime des organismes de bienfaisance enregistrés (partie II). J'examine par la suite le niveau de pouvoir discrétionnaire en matière de réglementation inhérent à ce cadre. Dans la partie III, j'examine deux des pouvoirs discrétionnaires généraux de la Direction des organismes de bienfaisance : le pouvoir d'interpréter le régime des organismes de bienfaisance enregistrés et celui de l'appliquer de manière sélective. Je soutiens que la Direction jouit d'un pouvoir discrétionnaire très étendu pour décider quand et à l'encontre de qui le régime des organismes de bienfaisance enregistrés sera appliqué, et que son pouvoir d'interprétation a été élargi par les références de la *Loi de l'impôt sur le revenu* à (i) des termes qui ont une signification différente en common law et en droit civil ; (ii) des termes dont la signification juridique n'est pas établie, et (iii) des avis ministériels ou des intentions des contribuables. Dans la partie IV, je présente deux des pouvoirs discrétionnaires spécifiques de la Direction des organismes de bienfaisance : le pouvoir de mettre fin au statut d'organisme de bienfaisance enregistré et le pouvoir de publier un avis d'intention de révocation. Je soutiens que ces pouvoirs sont eux aussi étendus et ont un impact considérable.

Dans un contexte où la Direction des organismes de bienfaisance fait l'objet de graves allégations d'abus de pouvoir, il importe également de se demander si le régime des organismes de bienfaisance enregistrés établit un juste équilibre entre la promotion du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et la protection de l'État de droit. Les parties II à IV abordent cette question de manière préliminaire en identifiant des cas où l'exercice des pouvoirs discrétionnaires de l'ARC a donné lieu à une injustice ou à une forte perception d'injustice. La partie V s'appuie sur cette analyse pour examiner deux facteurs contextuels qui amplifient l'impact du pouvoir discrétionnaire de la Direction des organismes de bienfaisance : le statut juridique ambigu des politiques fiscales publiées au Canada et les obstacles à l'exercice d'un recours contre les décisions de la Direction des organismes de bienfaisance. Je soutiens que ces deux facteurs renforcent l'idée selon laquelle le pouvoir discrétionnaire de la Direction des organismes de bienfaisance est moins encadré qu'il ne devrait l'être. Je conclus dans la partie VI en proposant des réflexions préliminaires sur certaines options de réforme.

II. LE CADRE RÉGLEMENTAIRE CANADIEN APPLICABLE AUX ORGANISMES DE BIENFAISANCE

A. Contexte constitutionnel

Le Canada est un État fédéral doté d'une constitution écrite qui répartit les compétences entre les dix provinces et le gouvernement fédéral. Le Parlement fédéral est habilité à adopter des lois sur « le prélèvement de deniers par tous modes ou systèmes de taxation », tandis que les provinces disposent d'une compétence législative exclusive en matière d'imposition directe sur leur territoire afin de générer des recettes destinées à des fins provinciales, « l'établissement, l'entretien et l'administration (...) d'institutions et hospices de charité dans la province », ainsi que « la propriété et les droits civils dans la province ».¹⁷ La Constitution répartit les droits de la Couronne de la même manière ; la Couronne du chef du Canada et la Couronne du chef de chaque province jouissent chacune « des prérogatives et des obligations propres à [leurs] biens et à leurs compétences législatives ».¹⁸ La principale conséquence de cette répartition dans le domaine du droit des organismes de bienfaisance est que ce sont les procureurs généraux provinciaux (et non le procureur général fédéral) qui ont repris le rôle de la Couronne britannique en tant que protecteurs des organismes de bienfaisance.¹⁹

Compte tenu de la structure constitutionnelle du Canada, on aurait pu s'attendre à ce que les provinces soient les moteurs de l'élaboration d'un modèle de réglementation des organismes de bienfaisance au Canada. Or, les provinces ont généralement choisi de ne pas exercer leurs vastes compétences en matière d'organismes de bienfaisance. Elles ont également cédé au gouvernement fédéral leur compétence en matière de définition de l'assiette de l'impôt sur le revenu et de perception de cet impôt.²⁰ En conséquence, la réglementation canadienne relative aux organismes de bienfaisance est aujourd'hui considérée comme un prolongement du « rôle législatif et administratif prépondérant » du gouvernement fédéral en matière d'impôt sur le revenu.²¹ Le développement jurisprudentiel du droit des organismes de bienfaisance s'opère principalement devant la Cour d'appel fédérale plutôt que devant les cours supérieures provinciales. Le ministère des Finances fédéral élabore la politique fiscale qui régit le secteur caritatif, tandis que l'ARC (anciennement le ministère du Revenu national) assume la responsabilité politique de l'administration du régime des organismes de bienfaisance enregistrés en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En 2025, le Premier ministre du Canada a pris des mesures pour fusionner ces deux domaines en les plaçant sous la responsabilité d'un seul ministre des Finances et du Revenu national.

La Constitution du Canada énonce un autre principe pertinent pour la réglementation des organismes de bienfaisance : « Pas de taxation sans représentation ».²² L'article 53 de la *Loi constitutionnelle de 1867* dispose que seul le Parlement a le pouvoir d'imposer un impôt et que la loi doit émaner de la Chambre des communes. La Cour suprême du Canada a jugé que le Parlement ne peut déléguer le pouvoir d'imposer un impôt que s'il utilise « un langage explicite et non ambigu » pour effectuer cette délégation.²³ Le principe fondamental de l'article 53 est que « seule la législature peut imposer une nouvelle taxe *ab initio* » ;²⁴ la Constitution interdit au pouvoir exécutif « d'imposer une taxe de son propre chef ».²⁵ Toute attribution à l'ARC de pouvoirs discrétionnaires lui permettant de déterminer l'assujettissement à l'impôt dans le cadre du régime des organismes de bienfaisance enregistrés doit être conforme à cette garantie constitutionnelle.²⁶

B. Les pouvoirs de réglementation de la Direction des organismes de bienfaisance

La *Loi de l'impôt sur le revenu* établit un ensemble d'exigences auxquelles les organisations doivent se conformer afin (i) d'être exonérées d'impôt sur leurs revenus, et (ii) d'être autorisées à délivrer des reçus fiscaux pour dons aux donateurs (particuliers ou sociétés). Ces exigences sont énoncées dans quelques articles désignés collectivement sous le nom de *dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés* ou *régime des organismes de bienfaisance enregistrés*.²⁷ La *Loi de l'impôt sur le revenu* confère au ministre du Revenu national les pouvoirs et les obligations liés à la gestion du régime des organismes de bienfaisance enregistrés (ainsi que du reste de la loi). Toutefois, elle confère également au ministre un pouvoir général de délégation.²⁸ Le ministre se fonde sur ce pouvoir pour déléguer la responsabilité de l'application des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés au Directeur général de la Direction des organismes de bienfaisance, une division interne de l'ARC.²⁹

En raison de cette délégation de pouvoirs et du rôle réglementaire limité des provinces, la Direction des organismes de bienfaisance s'est imposée comme la principale autorité de régulation des organismes de bienfaisance au Canada. Le Directeur général exerce les fonctions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés que le ministre lui a déléguées, avec un effectif de plusieurs centaines d'employés répartis dans six divisions et au sein du bureau du Directeur général.³⁰ Parmi celles-ci figurent deux divisions chargées de réaliser des audits auprès des organismes de bienfaisance. La Division responsable de la conformité gère le programme général de conformité destiné aux organismes de bienfaisance enregistrés, tandis que la Division responsable de l'examen et de l'analyse gère un programme de conformité axé exclusivement sur les risques liés au terrorisme.³¹

La Direction des organismes de bienfaisance est généralement reconnue comme occupant une place particulière au sein de l'ARC. Le site web de l'ARC et d'autres communications gouvernementales soulignent le rôle de cette direction dans le soutien aux activités de bienfaisance ainsi que dans le maintien de l'intégrité du secteur de bienfaisance et de la confiance que lui accordent les Canadiens.³² Toutefois, en tant qu'unité administrative interne de l'ARC, la Direction des organismes de bienfaisance ne dispose d'aucun objectif spécifique lié aux organismes de bienfaisance qui soit défini par la législation. La loi portant création de l'ARC ne fait aucune mention de cette direction.³³ D'un point de vue formel, le mandat statuaire de la Direction est donc identique à celui de l'administration fiscale au sens large dont elle fait partie : contribuer à l'administration et à l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en tant qu'agent de la Couronne du chef du Canada.³⁴

III. POUVOIRS DISCRÉTIONNAIRES GÉNÉRAUX DE L'AUTORITÉ DE RÉGULATION DES ORGANISMES DE BIENFAISANCE

A. Pouvoir discrétionnaire d'interprétation

La *Loi de l'impôt sur le revenu* est un texte législatif très volumineux et complexe, dont les dispositions définissent avec un niveau de détail et de précision considérables l'assiette fiscale, le contribuable et les conséquences fiscales de transactions.³⁵ Les dispositions relatives aux associations de bienfaisance enregistrées comportent leur lot de règles détaillées et précises. Cependant, elles comprennent également des dispositions moins précises,³⁶ qui confèrent à la Direction des organismes de bienfaisance une marge de manœuvre considérable pour statuer sur l'interprétation de la loi. La Direction publie régulièrement des directives stratégiques, des circulaires d'information et d'autres documents non réglementaires qui communiquent aux contribuables et aux conseillers fiscaux ses interprétations des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés. La Direction publie également des guides rédigés en langage clair ainsi que des instructions pour remplir des formulaires tels que la déclaration de renseignements T3010 relative aux organismes de bienfaisance enregistrés.

Étant donné que les contribuables et les conseillers fiscaux s'appuient fortement sur ces orientations extra-légales, il est important d'examiner la marge de manœuvre dont dispose la Direction pour choisir entre des interprétations divergentes de termes clés de la loi. Dans cette section, j'examine trois caractéristiques des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés qui élargissent la portée des pouvoirs d'interprétation de la Direction des organismes de bienfaisance : (i) les termes de droit privé non définis qui ont une signification différente en common law et en droit civil ; (ii) les termes non définis n'ayant pas de signification juridique établie ; et (iii) les références légales à l'avis du ministre concernant la qualification appropriée d'un contribuable ou l'état d'esprit de celui-ci.

i. Notions de droit privé dans le cadre du régime des organismes de bienfaisance enregistrés

À l'instar de nombreuses lois fédérales, la *Loi de l'impôt sur le revenu* repose sur des termes et concepts non définis qui nécessitent un appui conceptuel externe pour que la loi puisse être interprétée et appliquée de manière raisonnable. Lorsque ces termes et concepts non définis appartiennent au droit privé relevant de la compétence législative provinciale, tant les principes constitutionnels que la *Loi fédérale sur l'interprétation* suggèrent que cet appui conceptuel devrait être fourni par l'*ius commune* contemporain, ou droit général de la province dans laquelle la loi fédérale est appliquée.³⁷ Dans le cadre de la législation relative à l'impôt sur le revenu, ce principe de complémentarité entre les autorités fédérales et provinciales se heurte toutefois au principe selon lequel la législation fédérale doit être interprétée de manière à s'appliquer de façon uniforme et équitable dans toutes les provinces canadiennes. Les tribunaux et les autorités de régulation concilient différemment les exigences de complémentarité et d'uniformité selon les contextes législatifs.

Les dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés contiennent au moins deux concepts, largement indéfinis, qui font partie du vocabulaire du droit des biens et du droit civil dans les provinces : « bienfaisance/*charity* » et « don/*gift* ». Chacun de ces concepts revêt une signification juridique différente dans les provinces de common law et dans le système de droit civil du Québec. La signification du terme « bienfaisance/*charity* » est plus claire dans la tradition de common law, tandis que celle du terme « don/*gift* » est plus claire dans la tradition de droit civil que dans celle de common law. Cette situation élargit le pouvoir d'appréciation de la Direction des organismes de bienfaisance de deux manières. Premièrement, dans un contexte où il n'existe pas de consensus clair sur la manière dont la complémentarité et l'uniformité doivent être conciliées, les tribunaux ont implicitement admis que la Direction peut choisir d'interpréter certains termes législatifs en se référant soit à la common law, soit au droit civil. Cela a influencé l'évolution de la signification du terme « bienfaisance/*charity* » au sens de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La Direction a historiquement attribué au terme « bienfaisance/*charity* » sa signification de common law dans toutes les provinces canadiennes, même face aux arguments selon lesquels il devrait être interprété en se référant au droit civil au Québec.³⁸

D'autre part, dans un contexte où la *Loi de l'impôt sur le revenu* repose sur des termes non définis qui revêtent des significations différentes selon les traditions juridiques, les tribunaux ont implicitement admis que la Direction puisse choisir d'interpréter certains termes législatifs en se référant à *plus d'une* de ces traditions. La Direction a, à diverses occasions, attribué au terme « don/*gift* » sa signification en common law, sa signification en droit civil, ou une « signification ordinaire » tirée du droit fiscal d'autres juridictions.³⁹ Cette pratique incohérente a suscité des incertitudes quant à l'assujettissement à l'impôt des dons caritatifs importants, d'autant plus que seul le *Code civil du Québec* reconnaît l'existence d'une donation lorsque le donateur a reçu une rémunération pour une partie des biens cédés.⁴⁰ En 2013, le Parlement a cherché à remédier au traitement fiscal incohérent des dons caritatifs en intégrant ce concept de don civil dans le régime des organismes de bienfaisance enregistrés. Le paragraphe 248(30), pilier des dispositions relatives à la délivrance de reçus séparés de la *Loi de l'impôt sur le revenu* modifiée, prévoit que « le fait qu'un transfert de bien [à un organisme de bienfaisance enregistré] donne lieu à un montant d'un avantage ne suffit en soi à rendre le transfert inadmissible à titre de don à un donataire reconnu ». ⁴¹ Toutefois, le terme « don/*gift* » n'est pas défini dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*, ce qui suscite une incertitude doctrinale persistante. ⁴² Cette incertitude élargit la marge d'appréciation dont dispose la Direction des organismes de bienfaisance pour déterminer l'assujettissement à l'impôt d'un contribuable lors de transferts de biens à des organismes de bienfaisance enregistrés.

ii. Références à d'autres termes non définis n'ayant pas de signification juridique établie

Les dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés comportent d'autres termes dont la signification juridique n'est pas clairement établie ou est ambiguë, ce qui laisse à la Direction des organismes de bienfaisance une grande latitude pour déterminer comment ils doivent être interprétés. Le fait que la Direction s'appuie fortement sur la notion d' « activités de bienfaisance/*charitable activities* » pour réglementer la collecte de fonds par les organismes de bienfaisance enregistrés constitue sans doute l'illustration la plus frappante de ce pouvoir d'interprétation discrétionnaire.

Les termes « fins de bienfaisance » et « activités de bienfaisance » figurant dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne sont pour l'essentiel pas définis. ⁴³ Les tribunaux et la Direction des organismes de bienfaisance s'appuient sur la common law pour donner un sens à ces concepts. Cependant, la common law en matière de bienfaisance a « bien plus à dire » sur

la signification des fins de bienfaisance que sur celle des activités de bienfaisance.⁴⁴ Dans la common law, la notion de « bienfaisance » ou « charité » s'est développée en tant que concept d'objectif, définissant les objets ou finalités que la Couronne s'engageait à faire respecter en l'absence d'un bénéficiaire identifiable.⁴⁵ La notion d'activités de bienfaisance est apparue ultérieurement, lorsque les tribunaux ont cherché à garantir que les administrateurs d'organismes de bienfaisance dépensent les revenus et le capital de ces derniers conformément à leurs objectifs de bienfaisance. L'une des conséquences de cette évolution historique est que la common law ne définit pas, de manière abstraite, les activités comme étant de bienfaisance ou non. Au Canada, dans les provinces de common law, les objectifs d'un organisme sont considérés comme étant de bienfaisance lorsqu'ils relèvent de l'une des quatre grandes catégories d'objectifs de bienfaisance définies par la Chambre des Lords en 1891.⁴⁶ Ces activités sont considérées comme de bienfaisance lorsqu'elles contribuent à la réalisation d'une fin de bienfaisance.⁴⁷

Contrairement à la plupart des textes législatifs régissant les organismes de bienfaisance, la *Loi de l'impôt sur le revenu* définit depuis longtemps ces organismes en fonction de leurs activités. En effet, jusqu'en 2018, la définition d'un « organisme de bienfaisance/charitable organization » donnée par la loi ne faisait même pas référence à des fins de bienfaisances.⁴⁸ De ce fait, la distinction entre les fins de bienfaisance et les activités de bienfaisance est particulièrement floue au Canada. Dans les interprétations judiciaires des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés, ces termes ont souvent été utilisés « de manière quasi interchangeable »,⁴⁹ confondant ainsi ces deux concepts d'une manière qui a nui à la clarté et à la prévisibilité du droit.⁵⁰ L'une des conséquences majeures de cette incohérence a été d'élargir le pouvoir discrétionnaire de la Direction des organismes de bienfaisance dans l'interprétation du terme « activités de bienfaisance/charitable activities » et de l'utiliser comme source de pouvoir réglementaire.

La Direction s'appuie sur une interprétation particulière et contestable de la notion d'« activités de bienfaisance/charitable activities » pour justifier sa réglementation étendue des opérations de collecte de fonds menées par les organismes de bienfaisance enregistrés. La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne contient aucune référence à la collecte de fonds, une omission qui est généralement considérée comme reflétant les limites de la compétence fédérale en la matière. Malgré l'absence de toute référence légale à la collecte de fonds, l'une des publications les plus influentes de l'ARC est un document d'orientation de 164 paragraphes intitulé *Les activités de financement par les organismes de bienfaisance enregistrés*. Dans ce document, l'ARC affirme que « [m]ême si un organisme de bienfaisance peut appliquer une partie de ses ressources à des activités de financement... ces activités de financement ne constituent pas une fin de bienfaisance en soi, ni une activité servant directement à atteindre une fin de bienfaisance ». ⁵¹ Le guide sur la collecte de fonds énumère ensuite les indicateurs d'une activité de financement « inacceptable ». Parmi ceux-ci figurent l'absence de proportionnalité entre les ressources qu'un organisme de bienfaisance consacre à ses activités de bienfaisance et celles qu'il consacre à des activités de financement, les collectes de fonds menées « sans besoin identifiable », ainsi que les activités de financement qui donnent lieu à un niveau injustifié de réserves.⁵² Le guide sur la collecte de fonds énumère également les facteurs susceptibles d'influencer l'évaluation par l'ARC de la conformité des activités de collecte de fonds d'un organisme de bienfaisance, parmi lesquels figurent la taille de l'organisme et la popularité de sa cause.⁵³

Les lignes directrices relatives aux activités de financement reposent sur des justifications politiques pertinentes. Dans un contexte où les contribuables subventionnent le transfert de ressources vers des organismes de bienfaisance enregistrés, le gouvernement souhaite sans doute s'assurer que l'essentiel de ces ressources soit consacré à des programmes de bienfaisance plutôt qu'à la rémunération de professionnels chargés de collectes de fonds. Il est néanmoins très difficile de justifier l'interprétation de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sur laquelle s'appuient ces lignes directrices. La position réglementaire de l'ARC pose au moins deux problèmes. Premièrement, elle est incompatible avec la définition légale d'un

organisme de bienfaisance. Le paragraphe 149.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* exige qu'un organisme de bienfaisance consacre « la totalité de [ses] ressources à des activités de bienfaisance ». ⁵⁴ Si la collecte de fonds ne constitue pas une activité de bienfaisance, comme l'affirment les lignes directrices, il s'ensuit que les organismes de bienfaisance ne devraient pas pouvoir consacrer ni temps ni argent à la collecte de fonds. Deuxièmement, cette position réglementaire est en contradiction avec la définition d'activité de bienfaisance telle qu'établie en common law. Si une activité de bienfaisance est une activité qui sert un objectif de bienfaisance, il s'ensuit que la collecte de fonds est une activité de bienfaisance dès lors qu'elle sert les objectifs d'un organisme de bienfaisance enregistré. Lorsqu'une banque alimentaire collecte des fonds pour financer la distribution de denrées alimentaires à une communauté démunie, elle sert ainsi son objectif de bienfaisance, qui est de lutter contre la pauvreté au sein de cette communauté.

Bien que les lignes directrices relatives aux activités de financement contiennent des références à la jurisprudence relative au régime des organismes de bienfaisance enregistrés, ces références ne contribuent guère à renforcer la position interprétative de l'ARC. En particulier, les lignes directrices s'appuient sur le paragraphe 152 de l'arrêt *Vancouver Society* rendu par la Cour suprême du Canada pour affirmer que « l'activité de financement [n'est] pas nécessairement de bienfaisance ». Dans ce paragraphe, une majorité des juges de la Cour suprême du Canada a souligné qu'une même activité pouvait être à la fois de bienfaisance et non de bienfaisance, en déclarant :

Même si la rédaction d'une lettre sollicitant des dons au profit d'une école de danse pourrait bien être considérée comme une activité de bienfaisance, cette même activité pourrait perdre ce caractère si les dons devaient aller à un groupe diffusant de la littérature haineuse. ⁵⁵

Le paragraphe 152 peut être techniquement compatible avec l'idée selon laquelle la collecte de fonds n'est pas nécessairement une activité de bienfaisance. Toutefois, il semble plus juste et plus plausible d'interpréter l'arrêt rendu à la majorité comme impliquant que l'activité de collecte de fonds est de bienfaisance si elle sert un objectif de bienfaisance et qu'elle ne l'est pas si elle ne sert pas un tel objectif. Ce débat pourra être approfondi à une autre occasion. Dans le cadre du présent exposé, le point essentiel est que la signification incertaine et ambiguë du terme législatif non défini d'« activités de bienfaisance » élargit le pouvoir de l'ARC d'élaborer une politique réglementaire fondée sur ce terme.

Si la Direction des organismes de bienfaisance interprétait et appliquait l'expression « activités de bienfaisance/*charitable activities* » avec une cohérence parfaite, les divergences entre les orientations des lignes directrices et le libellé de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pourraient s'avérer relativement peu problématiques dans la pratique. Comme je l'explique dans la section suivante, cependant, la Direction dispose également d'un large pouvoir discrétionnaire pour choisir les parties à l'encontre desquelles, et les occasions où, le régime des organismes de bienfaisance enregistrés est appliqué. ⁵⁶ Ces deux pouvoirs discrétionnaires — l'interprétation et l'application sélective — peuvent, lorsqu'ils sont combinés, aboutir à des résultats injustes. L'Association des musulmans du Canada a tiré la sonnette d'alarme sur un cas d'injustice de ce type dans sa demande de contrôle judiciaire visant la décision du ministre de révoquer son accréditation d'organisme de bienfaisance. ⁵⁷ L'Association a souligné que, dans la lettre d'équité administrative qui entamait le processus de révocation, un agent de l'ARC reprochait à l'Association d'avoir enfreint la *Loi de l'impôt sur le revenu* en menant des « activités sociales à caractère non caritatif », telles que la gestion de crèches pour enfants musulmans et d'une ligue de football pour jeunes musulmans. L'Association a fait valoir que l'ARC ne révoquerait pas le statut d'un organisme de bienfaisance chrétien ou juif au motif qu'il proposait des services de garde d'enfants ou des activités sportives. Dans sa décision, le juge de première instance

a déclaré qu'il partageait la préoccupation de l'Association selon laquelle l'ARC appliquait de manière inégale l'exigence relative aux « activités de bienfaisance » selon les différentes communautés religieuses.⁵⁸ Cependant, le juge Koehnen a refusé de réexaminer la décision de l'ARC, en grande partie parce qu'il ne disposait pas de « critères de référence » juridiques faisant autorité lui permettant d'évaluer l'appréciation de l'ARC quant au degré d'activité sociale qui serait contraire à la définition d'une activité de bienfaisance.⁵⁹

iii. Références aux avis ministériels

Enfin, le régime des organismes de bienfaisance enregistrés comporte plusieurs dispositions dont la portée et les effets dépendent de l'avis rendu par la Direction des organismes de bienfaisance quant à la qualification appropriée d'un contribuable ou d'une opération. Étant donné que ces dispositions confèrent au ministre des pouvoirs discrétionnaires de décision qui doivent être exercés avant que les obligations fiscales d'un contribuable puissent être déterminées, elles portent atteinte à la capacité du contribuable à procéder à son auto-évaluation en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans la mesure où ces dispositions introduisent des critères subjectifs pour la détermination des obligations fiscales, elles soulèvent également des préoccupations quant à la certitude, à la cohérence et à l'égalité de traitement des contribuables.

La définition d'« organisation à but non lucratif » figurant dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* constitue un premier exemple d'un tel « pouvoir discrétionnaire en matière d'obligations fiscales ». Des dizaines de milliers d'organisations communautaires qui ne sont pas des organismes de bienfaisance enregistrés s'appuient sur l'alinéa 149(1)l) de la Loi pour justifier leur exonération de la plupart des impôts sur le revenu. L'alinéa 149(1)l) définit une « organisation à but non lucratif/non-profit organization » comme un organisme qui, « de l'avis du ministre, [...] n'était pas un organisme de bienfaisance au sens du paragraphe 149.1(1) » de la Loi.⁶⁰ Cette disposition est généralement interprétée comme signifiant qu'une entité ayant exclusivement des fins de bienfaisance ne peut pas être un organisme sans but lucratif au sens de l'alinéa 149(1)l). Toutefois, ce paragraphe crée une incertitude pour les sociétés à but non lucratif qui peuvent avoir des fins de bienfaisance mais qui ne bénéficient pas du statut d'organisme de bienfaisance enregistré. Il est impossible pour ces sociétés de savoir si elles ont correctement déterminé leurs obligations fiscales dans leur déclaration d'impôt tant que la Direction n'a pas rendu et communiqué son avis quant à leur qualification appropriée au titre de la Loi.⁶¹

Les dispositions régissant les avantages fiscaux liés aux dons, qui dépendent, dans certaines circonstances, de l'avis émis par le représentant du ministre quant à l'état d'esprit du contribuable, soulèvent des préoccupations encore plus vives quant à la prévisibilité et à l'égalité de traitement des contribuables. Nous avons constaté que le Parlement a modifié la *Loi de l'impôt sur le revenu* en 2013 afin de permettre aux contribuables de « fractionner » le coût de certains dons caritatifs leur procurant des avantages et de demander des crédits d'impôt pour dons caritatifs au titre de la partie de leur don ne leur procurant pas d'avantage. Les dispositions relatives à la délivrance de reçus fractionnés sont généralement associées à l'achat de billets pour des galas de collecte de fonds, mais elles couvrent également des opérations plus complexes. L'alinéa 248(30)b) stipule que ces dispositions s'appliquent aux contribuables qui peuvent établir « à la satisfaction du ministre » qu'ils ont transféré des biens avec l'intention d'effectuer un don.⁶² Lorsqu'il estime qu'un contribuable qui cède un bien n'a pas l'intention véritable de faire un don, le ministre peut toutefois procéder à une nouvelle évaluation fiscale de ce contribuable et révoquer l'enregistrement de l'organisme de bienfaisance bénéficiaire pour avoir délivré un faux reçu de don.⁶³ La raison d'être de ce critère subjectif est vraisemblablement de permettre au ministre de lutter contre l'évasion fiscale au cas par cas et de manière équilibrée. Toutefois, cette disposition soulève des préoccupations en matière de primauté du droit. En

effet, tout comme une organisation qui revendique le statut d'organisme à but non lucratif, un contribuable qui demande un crédit d'impôt pour don de bienfaisance peut se trouver dans l'impossibilité de savoir s'il a correctement déclaré ses impôts jusqu'à ce que le représentant du ministre se prononce sur son intention et lui communique sa décision.⁶⁴ D'autres juridictions ont pris des mesures pour réduire l'incertitude et le manque de cohérence que les pouvoirs discrétionnaires en matière d'obligations fiscales engendrent pour les contribuables. Par exemple, l'Australie et la Nouvelle-Zélande, qui s'appuient également sur l'auto-évaluation pour la gestion de leur système fiscal, ont remplacé la plupart des pouvoirs discrétionnaires en matière d'obligations fiscales prévus dans leur législation fiscale par des règles objectives que les contribuables peuvent appliquer et comprendre de manière autonome.⁶⁵

B. Pouvoir discrétionnaire quant à l'application sélective de la loi

Outre son pouvoir d'appréciation en matière d'interprétation, la Direction des organismes de bienfaisance dispose d'un large pouvoir discrétionnaire pour décider à l'encontre de quelles parties, et dans quelles circonstances, le régime applicable aux organismes de bienfaisance enregistrés doit être appliqué. L'application sélective peut également signifier choisir quelles dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* seront appliquées ; un agent peut appliquer pleinement une exigence légale à l'encontre d'un organisme de bienfaisance enregistré tout en décidant de ne pas en appliquer une autre. La pratique de l'application sélective est une caractéristique de nombreux régimes réglementaires, même ceux qui prévoient que les agents « doivent » prendre des mesures à l'encontre des contrevenants.⁶⁶ Toutefois, la formulation du régime applicable aux organismes de bienfaisance enregistrés facilite particulièrement cette pratique. L'article 231.1 dispose que le ministre « peut » procéder à l'inspection des livres et registres de tout organisme de bienfaisance enregistré.⁶⁷ Le paragraphe 168(1), prévoit que le ministre peut révoquer l'enregistrement d'un organisme de bienfaisance si celui-ci cesse de se conformer aux exigences de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, tandis que l'article 220 autorise le ministre à dispenser un organisme de bienfaisance de l'obligation de déposer un formulaire prescrit ou à renoncer à tout ou une partie d'un montant de pénalité ou d'intérêts payable.⁶⁸ La Direction des organismes de bienfaisance dispose également d'un pouvoir discrétionnaire général pour déterminer le niveau de ressources à consacrer à l'audit des organismes de bienfaisance enregistrés et à la réévaluation des demandes de crédits d'impôt pour dons de bienfaisance. Il appartient à l'ARC, par exemple, de décider s'il convient d'engager des procédures judiciaires en cas de différend concernant un non-respect allégué du régime des organismes de bienfaisance enregistrés ou de négocier une solution mutuellement acceptable aux différends juridiques.⁶⁹

À l'instar d'autres formes de pouvoir discrétionnaire, la gestion discrétionnaire des ressources administratives et l'application sélective d'un régime fiscal peuvent contribuer à un système réglementaire équitable. Ils permettent à l'autorité de régulation de faire preuve d'indulgence, en évitant les sanctions et les procédures qui causeraient des difficultés aux contribuables individuels ou mobiliseraient un temps administratif excessif. Cependant, le pouvoir discrétionnaire de faire preuve d'indulgence s'accompagne d'un pouvoir concomitant qui soulève des inquiétudes quant à l'injustice — « le pouvoir discrétionnaire de *ne pas* faire preuve d'indulgence ». ⁷⁰ Si la liberté dont dispose un régulateur de choisir entre différentes voies d'actions procédurales ou l'inaction n'est pas exercée de manière impartiale et transparente, elle peut produire des résultats injustes et préjudiciables.

Plusieurs cas très médiatisés ont mis en évidence que l'exercice par l'ARC de son pouvoir discrétionnaire pour appliquer de manière sélective le régime des organismes de bienfaisance enregistrés soulevait des questions quant à la transparence et à l'égalité de traitement des contribuables. L'un de ces cas s'est produit en 2012, lorsque l'ARC a lancé un programme de contrôle des activités politiques d'un montant de 13 millions de dollars pour le compte du gouvernement conservateur de l'époque. Bien que l'ARC ait affirmé avoir appliqué des critères objectifs pour sélectionner les organismes de bienfaisance à contrôler, l'opinion générale était que ce programme visait les organismes de défense de l'environnement et d'autres détracteurs des politiques gouvernementales.⁷¹ Un autre cas s'est produit lors de l'audit de l'Association des musulmans du Canada, où le pouvoir de la Direction des organismes de bienfaisance d'appliquer de manière sélective le régime des organismes de bienfaisance enregistrés a été exercé — ou perçu comme ayant été exercé — de manière à entraîner un traitement discriminatoire entre différentes communautés religieuses.⁷² L'accusation selon laquelle la Direction des organismes de bienfaisance n'utilise pas ses ressources d'audit de manière impartiale revient fréquemment dans les rapports et les commentaires concernant les audits menés par l'ARC sur les organismes de bienfaisance musulmans.⁷³ En l'absence de transparence quant à la manière dont l'ARC évalue les risques liés au financement du terrorisme, les organismes de bienfaisance musulmans canadiens « ont l'impression que leur religion est un facteur » dans la décision de l'autorité de régulation d'appliquer la loi.⁷⁴

IV. POUVOIRS DISCRÉTIONNAIRES SPÉCIFIQUES DE L'AUTORITÉ DE RÉGULATION DES ORGANISMES DE BIENFAISANCE

Outre ses pouvoirs discrétionnaires généraux en matière d'interprétation, d'application et de mise en œuvre des dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* concernant les organismes de bienfaisance enregistrés, la Direction des organismes de bienfaisance dispose de pouvoirs discrétionnaires spécifiques. Les plus importants d'entre eux lui permettent de révoquer ou d'annuler le statut d'organisme de bienfaisance enregistré d'une entité, ainsi que d'imposer les conséquences de cette révocation à un organisme de bienfaisance enregistré avant même l'expiration du délai pour entamer un recours. J'aborde ici ces deux types de pouvoirs discrétionnaires.

A. Pouvoir discrétionnaire quant à la révocation du statut d'organisme de bienfaisance enregistré

La *Loi de l'impôt sur le revenu* confère au ministre et à ses délégués un large pouvoir discrétionnaire leur permettant d'imposer des sanctions aux organismes de bienfaisance enregistrés qui ne se conforment pas aux exigences de la Loi. L'article 188.1 instaure le régime des « sanctions intermédiaires » et définit les circonstances dans lesquelles un organisme de bienfaisance enregistré est « passible » d'une sanction financière ou de la suspension de son droit de délivrer des reçus pour des infractions précises, telles que l'octroi d'« avantages indus » à ses membres ou à ses administrateurs.⁷⁵ Le paragraphe 168(1) constitue la pierre angulaire du régime de révocation. Il prévoit que le ministre peut notifier à un organisme de bienfaisance enregistré ou à tout autre donataire admissible son intention de révoquer l'enregistrement si l'organisme de bienfaisance enregistré omet de déposer une déclaration de renseignements dans les délais prescrits, ne se conforme pas aux dispositions de la Loi relatives aux livres et registres, ou « cesse de se conformer aux exigences de la présente Loi relatives à son enregistrement ».⁷⁶ Le paragraphe 149.1(23) élargit le pouvoir discrétionnaire du ministre de mettre fin au statut d'organisme de bienfaisance enregistré d'une entité, en précisant que le ministre « peut [...] aviser » la révocation d'un organisme de bienfaisance enregistré « si cet enregistrement a été accordé par erreur ou si la personne a cessé d'être un organisme de bienfaisance par le seul effet d'une modification des règles de droit ».⁷⁷

La Direction des organismes de bienfaisance a publié des lignes directrices concernant son approche en matière d'application de sanctions aux organismes de bienfaisance enregistrés. Ces lignes directrices précisent qu'« en règle générale », la Direction entend commencer par recourir à des mesures éducatives pour obtenir la mise en conformité, puis évoluer progressivement vers les accords de mise en conformité, les sanctions et la révocation.⁷⁸ Toutefois, les lignes directrices relatives aux sanctions renforcent également le pouvoir du ministre en matière d'application sélective de la réglementation, en précisant que la Direction peut recourir à tout outil de mise en conformité qu'elle juge approprié au vu des circonstances. Dans les « cas graves de non-conformité », précisent les lignes directrices, la Direction est prête à procéder directement à la révocation.⁷⁹

Dans l'affaire *Prescient Foundation c Canada (Revenu National)* (2013), la Cour d'appel fédérale a fixé certaines limites à la liberté dont dispose la Direction d'exercer son pouvoir de révocation. Dans cette affaire, le ministre avait révoqué l'enregistrement de Prescient pour quatre motifs distincts, dont l'un était le défaut de tenir des livres et registres adéquats, conformément à l'alinéa 230(2)a) de la Loi. L'alinéa 230(2)a), conjointement avec l'alinéa 168(1)e), autorise le ministre à révoquer l'enregistrement d'un organisme de bienfaisance enregistré lorsque celui-ci « ... ne tient pas de registres contenant des renseignements sous une forme qui permet au ministre de déterminer s'il existe des motifs de révocation de l'enregistrement de l'organisme ou de l'association en vertu de la présente loi ». La Cour a retenu l'argument du ministre selon lequel les lacunes dans les livres et registres de la Fondation Prescient étaient suffisamment graves pour justifier la décision de révocation prise par ce dernier. Toutefois, la Cour a également attiré l'attention sur le libellé « vague » de l'alinéa 230(2)a), estimant que le caractère vague de l'exigence légale avait des conséquences importantes sur le caractère raisonnable de la décision du ministre.⁸⁰ La Cour a estimé que, pour que la révocation d'un enregistrement soit justifiée sur ce motif, le ministre doit (a) clairement préciser les renseignements que l'organisme de bienfaisance enregistré n'a pas consignés (b) expliquer la raison pour laquelle ce manquement justifie la révocation de l'enregistrement de l'organisme de bienfaisance.⁸¹ La Cour a également estimé que l'existence du régime de sanctions intermédiaires était pertinente. Étant donné que la ministre disposait de mesures correctives moins sévères, l'enregistrement d'un organisme de bienfaisance ne devrait être révoqué pour des motifs liés à la tenue des livres et registres qu'en cas « d'inobservation substantielle ou répétée ».⁸²

L'affaire *Prescient Foundation* impose des limites fondamentales à l'un des pouvoirs réglementaires les plus ambigus et les plus lourds de conséquences de la Direction des organismes de bienfaisance. Toutefois, l'étendue du pouvoir discrétionnaire dont dispose la Direction pour choisir les outils de mise en conformité demeure une source majeure de préoccupation pour certains organismes de bienfaisance enregistrés, qui craignent de voir leur statut révoqué pour des infractions, même mineures, à la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'inquiétude du secteur concernant le pouvoir discrétionnaire de la Direction des organismes de bienfaisance de mettre fin au statut d'organisme de bienfaisance enregistré est exacerbée par la pratique de la Direction consistant à procéder à des révocations pour plusieurs motifs, de même que par la décision de la Cour d'appel fédérale selon laquelle, dans le cadre d'un recours contre une révocation, l'appelant doit démontrer que le ministre a commis une erreur susceptible de révision pour chacun des motifs invoqués.⁸³ Si un seul des motifs invoqués par le ministre pour révoquer le statut d'organisme de bienfaisance enregistré peut être retenu, le recours peut être rejeté.⁸⁴

B. Pouvoir discrétionnaire quant à la publication d'un avis d'intention de révocation

La version anglaise de la *Loi de l'impôt sur le revenu* présente également le pouvoir du ministre de publier un avis d'intention de révocation comme un pouvoir discrétionnaire. La version anglaise de l'alinéa 168(2)b) prévoit que lorsque le ministre notifie à un organisme de bienfaisance enregistré son intention de révoquer son statut, « le ministre *peut* publier une copie de l'avis dans la Gazette du Canada 30 jours après son envoi », à moins que la Cour d'appel fédérale ne rende une ordonnance prolongeant ce délai.⁸⁵ En revanche, la version française de l'alinéa 168(2)b) ne confère pas de pouvoir discrétionnaire au ministre, mais prévoit plutôt que celui-ci « *doit* » publier une copie de l'avis d'intention de révocation dans les délais fixés. Il semble impossible de concilier ces deux versions, qui font toutes deux autorités, de l'alinéa 168(2)b). Dans la pratique, cependant, le ministre semble interpréter l'alinéa 168(2)b) comme une source de pouvoir discrétionnaire. Lorsque l'organisme de bienfaisance enregistré indique clairement qu'il a l'intention de contester sa révocation, le ministre choisit parfois de retarder la publication jusqu'à ce que les procédures d'opposition et d'appel soient terminées.⁸⁶ Dans d'autres cas, le ministre procède à la publication sans délai.

Cette décision procédurale apparemment accessoire a des conséquences importantes pour un organisme de bienfaisance enregistré. Dès la publication de l'avis d'intention de révocation, l'enregistrement d'un organisme de bienfaisance est révoqué et celui-ci ne peut plus délivrer de reçus fiscaux pour dons.⁸⁷ Cela entrave considérablement la capacité de l'organisme de bienfaisance (anciennement) enregistré à recueillir des fonds pour mener à bien son appel. La publication de l'avis d'intention de révocation déclenche également le délai d'un an à l'issue duquel un organisme de bienfaisance anciennement enregistré devient redevable d'un impôt de révocation équivalant à la juste valeur marchande de tous ses actifs.⁸⁸ Un organisme de bienfaisance peut demander une ordonnance judiciaire visant à suspendre la publication de l'avis d'intention de révocation. Toutefois, les tribunaux n'exercent leur compétence pour accorder une telle mesure injonctive qu'avec parcimonie,⁸⁹ et il est même difficile de porter l'affaire devant un tribunal avant l'expiration du délai de prescription de 30 jours. Il s'ensuit qu'en choisissant de publier l'avis d'intention de révocation tôt, l'ARC peut dissuader fortement le contribuable d'interjeter appel.

V. ÉLÉMENTS DU RÉGIME DES ORGANISMES DE BIENFAISANCE ENREGISTRÉS QUI ÉLARGISSENT LES POUVOIRS DISCRÉTIONNAIRES DU MINISTRE

Nous avons vu que la *Loi de l'impôt sur le revenu* confère à la Direction des organismes de bienfaisance des pouvoirs discrétionnaires tant généraux que spécifiques. Ces pouvoirs offrent à la Direction une grande latitude pour choisir entre des interprétations divergentes des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés et pour décider quand, comment et à l'encontre de qui elle les appliquera. Nous avons également constaté que, dans certaines situations, l'exercice cumulatif de ces pouvoirs discrétionnaires par la Direction s'est heurté aux exigences de transparence, de cohérence et d'égalité de traitement des contribuables. La présente section aborde deux facteurs contextuels qui amplifient ces préoccupations relatives à la primauté du droit : (i) les directives fiscales publiées par l'ARC ne sont pas contraignantes et ne limitent pas l'exercice du pouvoir discrétionnaire de la Direction des organismes de bienfaisance, et (ii) la procédure d'appel des décisions de la Direction des organismes de bienfaisance présente des lacunes importantes et (pour les organismes de bienfaisance enregistrés) un taux de réussite très faible.

i. Le caractère non contraignant des directives fiscales publiées au Canada

Le système fiscal canadien est un système d'autodéclaration, dans lequel les contribuables calculent et déclarent eux-mêmes leurs obligations fiscales. Étant donné que ce système exige de personnes non spécialisées qu'elles appliquent une législation fiscale complexe et détaillée, il repose largement sur des directives extra-légales pour assurer sa mise en œuvre efficace. La Direction émet des avis sur l'interprétation des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés et communique ces avis aux contribuables et aux conseillers fiscaux par le biais d'un large éventail de bulletins d'interprétation, de circulaires d'information et d'autres documents extra-légaux. La publication de directives sur des sujets tels que les activités commerciales et la collecte de fonds à des fins de bienfaisance présente toute une série d'avantages bien identifiés. Comme l'a reconnu la Cour d'appel fédérale dans l'affaire *Athletes 4 Athletes Foundation c Canada (Revenu national)*, la publication de directives fiscales « encourag[e] l'application de principes uniformes » dans la prise de décisions, permettant ainsi aux contribuables de comprendre comment l'ARC est susceptible d'exercer son pouvoir discrétionnaire et de s'ajuster en conséquence.⁹⁰ Les tribunaux peuvent s'appuyer sur les publications de l'ARC comme outil d'interprétation persuasif lorsque le sens d'une disposition législative est incertain.⁹¹

Si les directives de l'ARC peuvent *encourager* un exercice cohérent du pouvoir discrétionnaire de la Direction, elles n'ont qu'une capacité limitée à *contraindre* ou à *limiter* ce pouvoir discrétionnaire. Cela s'explique par le caractère non contraignant des directives fiscales au Canada.⁹² Dans certaines juridictions, les directives fiscales publiées ont force exécutoire à l'égard des contribuables et de l'État. Le droit français lie les autorités fiscales aux directives fiscales qu'elles publient.⁹³ Les règlements du Trésor américain précisent que les décisions et avis de l'IRS ont force exécutoire.⁹⁴ Au Canada, toutefois, les directives non réglementaires publiées ne lient pas les autorités fiscales et ne peuvent restreindre leur pouvoir discrétionnaire. Comme l'a expliqué la Cour d'appel fédérale dans *Stemijon Investments Ltd. c. Canada (Procureur général)* :

Une politique administrative n'est pas une loi. Elle ne peut restreindre le pouvoir discrétionnaire que la loi confère à un décideur. Elle ne peut pas modifier la loi du législateur. Une politique peut aider ou guider l'exercice du pouvoir discrétionnaire en vertu d'une loi, mais elle ne peut dicter de façon obligatoire comment ce pouvoir discrétionnaire s'exerce.⁹⁵

Les directives fiscales peuvent susciter une attente légitime selon laquelle l'administration fiscale appliquera la législation fiscale conformément à ses dispositions, mais au Canada, cela n'apporte qu'une réparation limitée.⁹⁶ En conclusion, bien que l'on attende généralement de la Direction qu'elle suive ses recommandations, et qu'elle puisse elle-même considérer ces recommandations comme un « [recueil] important de normes juridiques », ⁹⁷ la mission de la Direction consiste en premier lieu à appliquer la *Loi de l'impôt sur le revenu* au cas particulier de chaque contribuable. Il arrive parfois que le caractère non contraignant des directives de l'ARC joue en faveur du contribuable devant les tribunaux.⁹⁸ Toutefois, cela rend également le régime des organismes de bienfaisance enregistrés encore plus discrétionnaire : les organismes de bienfaisance et les donateurs organisent leurs activités en fonction de l'interprétation générale que la Direction des organismes de bienfaisance octroie à la signification des dispositions légales, dans un contexte où même la Direction n'est pas autorisée à considérer ces interprétations comme ayant valeur de loi à part entière.

Les directives de l'ARC relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés présentent également plusieurs problèmes spécifiques qui en réduisent la valeur en tant que référence permettant de déterminer la manière dont la Direction des organismes de bienfaisance est susceptible d'exercer ses pouvoirs discrétionnaires. Premièrement, la Direction modifie parfois ses directives publiées sans en informer le public.⁹⁹ Ce phénomène s'est accru depuis que l'ARC est passée de la publication de bulletins d'interprétation sous forme de documents PDF à mise en page fixe à leur publication sous forme de documents HTML, plus faciles à modifier. Deuxièmement, la Direction choisit parfois de ne pas faire connaître son point de vue sur les concepts juridiques qui influent sur l'éligibilité des organismes au statut d'organisme de bienfaisance enregistré. Le meilleur exemple en la matière concerne la question de savoir ce qui constitue une fin de bienfaisance à caractère religieux. L'ARC ne publie pratiquement aucune orientation de fond sur ce que signifie « promouvoir la religion » en tant qu'organisme de bienfaisance, alors que près de 40 % des organismes de bienfaisance enregistrés au Canada sont des organismes de bienfaisance religieux.¹⁰⁰ L'absence de directives claires concernant la promotion de la religion a alimenté les accusations selon lesquelles l'ARC traiterait les organismes de bienfaisance musulmans différemment des organismes de bienfaisance chrétiens.¹⁰¹ Pour certains organismes de bienfaisance religieux, cette omission a également créé le sentiment que le gouvernement sous-estime leurs contributions et leurs préoccupations spécifiques.¹⁰²

ii. Obstacles à l'appel

L'inefficacité de la procédure d'appel par les organismes de bienfaisance enregistrés renforce également le pouvoir discrétionnaire de la Direction des organismes de bienfaisance de manière problématique. J'ai détaillé les lacunes de cette procédure d'appel dans d'autres travaux universitaires.¹⁰³ Parmi ceux-ci figurent le coût des procédures devant la Cour d'appel fédérale, le faible nombre d'éléments de preuve généralement présentés à la Cour, ainsi que l'application d'une norme de contrôle tendant vers la déférence pour les décisions de la Direction des organismes de bienfaisance. Le bilan des organismes qui ont tenté de surmonter ces obstacles n'est pas encourageant : au cours des deux dernières décennies, sur les 21 recours judiciaires formés contre des décisions ministérielles de refus d'enregistrement en tant qu'organisme de bienfaisance ou de révocation de cet enregistrement, un seul a abouti à un succès partiel.¹⁰⁴

Les conséquences de ce bilan désastreux sont apparues au fil du temps. Aujourd'hui, les coûts liés à un recours contre une décision de la Direction des organismes de bienfaisance sont si élevés, et les chances de succès si faibles, que rares sont les organismes qui choisissent de contester devant les tribunaux la révocation ou le refus de leur enregistrement en tant qu'organisme de bienfaisance.¹⁰⁵ Bien que la réticence généralisée du secteur à faire appel des décisions de la Direction des organismes de bienfaisance soit compréhensible, elle va à l'encontre de l'objectif visant à encourager des décisions réglementaires transparentes et responsables. Un agent de la Direction des organismes de bienfaisance peut avoir l'esprit tranquille lorsqu'il doit choisir entre différentes options d'interprétation et de mise en application des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés, car il sait que les chances que sa décision fasse l'objet d'un appel fructueux sont extrêmement minces. Un organisme qui reçoit une lettre de décision de la Direction ne peut pas, quant à elle, avoir l'esprit tranquille, précisément pour la même raison. Ainsi, la perception du secteur selon laquelle les décisions de la Direction sont « pratiquement insusceptibles de recours »¹⁰⁶ porte atteinte à la primauté du droit.

VI. PROPOSITIONS DE RÉFORME

Il existe toute une gamme de réformes potentielles qui pourraient servir à encadrer ou à limiter les pouvoirs discrétionnaires exercés par la Direction des organismes de bienfaisance dans le cadre du régime des organismes de bienfaisance enregistrés. Le Parlement pourrait modifier la *Loi de l'impôt sur le revenu* afin de clarifier davantage les zones d'incertitude réglementaire. Il pourrait également modifier la procédure de recours contre les décisions de la Direction en matière d'enregistrement et de révocation, afin de rendre le contrôle judiciaire de ces décisions plus accessible. Des réformes allant dans ce sens ont déjà été envisagées ailleurs.¹⁰⁷ Je présente ici deux autres idées : la définition d'objectifs légaux pour la Direction des organismes de bienfaisance, et la formulation d'une obligation légale imposant à l'ARC d'adopter les meilleures pratiques en matière de réglementation.

A. La définition des fonctions, des missions et des pouvoirs propres aux organismes de bienfaisance

De nombreuses lois modernes relatives aux organismes de bienfaisance définissent les objectifs des autorités de régulation de ces organismes ainsi que des régimes réglementaires qu'elles mettent en place. Par exemple, la loi australienne *Charities and Not-for-Profits Commission Act 2012* (« CNPCA ») énonce trois objectifs de la CNPCA et huit éléments dont l'autorité de régulation doit tenir compte dans l'exercice de ses pouvoirs réglementaires.¹⁰⁸ Le *Charities Act 2011* (Royaume-Uni) définit cinq objectifs, six missions générales et six obligations générales de la Commission des organismes de bienfaisance d'Angleterre et du Pays de Galles. Ces deux lois exigent que l'autorité de régulation agisse dans le but de renforcer la confiance du public dans le secteur caritatif, d'améliorer la transparence et la responsabilité de ce secteur, et de promouvoir l'utilisation efficace des ressources caritatives.¹⁰⁹ L'article 16 du *Charities Act 2011* (Royaume-Uni) confirme que la Commission des organismes de bienfaisance d'Angleterre et du Pays de Galles a l'obligation légale d'agir d'une manière compatible avec ses objectifs, ainsi qu'en promouvant les dons caritatifs et la participation bénévole aux activités de bienfaisance. La Commission a également pour devoir, dans les cas appropriés, de prendre en considération l'intérêt de faciliter l'innovation au sein des organismes de bienfaisance.¹¹⁰

Le régime canadien des organismes de bienfaisance enregistrés offre un contraste saisissant avec ces exemples. La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne mentionne en rien les objectifs des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés, pas plus qu'elle ne désigne ni n'identifie les fonctions spécifiques de l'autorité canadienne de régulation des organismes de bienfaisance. Quiconque tente de cerner les objectifs, les fonctions et les obligations de la Direction des organismes de bienfaisance doit les reconstituer à partir du contenu des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés, de la loi distincte désignant l'ARC comme mandataire du ministre, ainsi que des instruments juridiques en vertu desquels le ministre délègue ses pouvoirs légaux.¹¹¹

Une disposition législative définissant clairement les objectifs, les fonctions et les pouvoirs spécifiques de la Direction des organismes de bienfaisance contribuerait dans une certaine mesure à encadrer la manière dont elle exerce son pouvoir discrétionnaire en matière de réglementation. Dans *Canada (Ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration) c Vavilov*, la Cour

suprême du Canada a confirmé que tout pouvoir discrétionnaire accordé à un organe administratif est nécessairement limité par « la raison d'être et la portée du régime législatif sous lequel [ce pouvoir] a été adoptée. »¹¹² Une juridiction chargée d'examiner l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire réglementaire prendra comme point de départ la définition des objectifs de la loi.¹¹³ Dans l'affaire *Merck Canada Inc. c Canada (Santé)*, la Cour fédérale s'est appuyée sur ce principe pour examiner le refus du ministre de la Santé d'accorder à un laboratoire pharmaceutique une protection par brevet supplémentaire pour un médicament.¹¹⁴ Merck a fait valoir avec succès que, dans sa décision, la ministre n'avait pas tenu compte d'un des objectifs statutaires du régime de protection des brevets, à savoir promouvoir l'innovation et l'investissement dans les nouveaux médicaments au Canada.¹¹⁵

Si la *Loi de l'impôt sur le revenu* énonçait clairement les objectifs du régime des organismes de bienfaisance enregistrés, les organismes pourraient s'y référer de la même manière dans le cadre des procédures de demande, d'audit et de recours. Un demandeur du statut d'organisme de bienfaisance enregistré pourrait faire valoir que le ministre doit tenir compte de l'objectif légal consistant à promouvoir l'innovation par les organismes de bienfaisance enregistrés (par exemple) lorsqu'il exerce son pouvoir discrétionnaire pour interpréter l'expression « activités de bienfaisance/*charitable activities* ». Un organisme de bienfaisance agréé faisant l'objet d'un contrôle pourrait faire valoir que le ministre doit tenir compte de l'objectif légal consistant à promouvoir l'utilisation efficace des ressources caritatives lorsqu'il choisit parmi les outils de contrôle disponibles. S'il existait des éléments de preuve indiquant qu'une décision de révocation entraînerait le versement des actifs de l'organisme au Fonds général des recettes au titre d'une taxe de révocation, le ministre serait tenu d'examiner si cette décision favoriserait une utilisation efficace des ressources caritatives. La définition d'objectifs spécifiques pour le régime des organismes de bienfaisance enregistrés soulèverait inévitablement des questions épineuses quant à la manière dont la Constitution du Canada répartit le pouvoir législatif en matière organismes de bienfaisance enregistrés. Toutefois, si le Parlement néglige de se pencher sur ces questions épineuses, celles-ci finiront par être tranchées par les tribunaux.¹¹⁶

B. L'obligation de respecter les meilleures pratiques réglementaires

Que le Parlement choisisse ou non de définir des objectifs précis pour le régime des organismes de bienfaisance enregistrés, il pourrait encadrer et structurer le pouvoir discrétionnaire de la Direction des organismes de bienfaisance en exigeant de l'ARC qu'elle tienne compte des principes de bonnes pratiques réglementaires.

L'expérience britannique est instructive à cet égard. En 1998, le Royaume-Uni a mis en place la *Better Regulation Task Force*, un groupe de travail chargé de conseiller le gouvernement en matière de réglementation et de l'application des règlements. Ce groupe de travail a rédigé un document de dix pages qui identifiait et développait cinq principes permettant d'évaluer la qualité de la réglementation : la proportionnalité, la responsabilité, la cohérence, la transparence et le ciblage.¹¹⁷ Au cours des décennies qui ont suivi la publication des « Principles of Good Regulation », le contenu du document du groupe de travail a été intégré dans un nombre important de régimes législatifs. Le *Charities Act 2011* (Royaume-Uni)

susmentionné figure parmi les textes législatifs concernés. Lorsque le projet de loi sur les organismes de bienfaisance a été initialement présenté au Parlement en 2006, les participants ont plaidé en faveur de l'ajout d'une obligation pour la Commission des organismes de bienfaisance d'Angleterre et du Pays de Galles d'agir de manière équitable et raisonnable, faisant valoir qu'elle n'avait pas toujours exercé ses pouvoirs discrétionnaires de manière équitable par le passé.¹¹⁸ En réponse, la Chambre des Lords a présenté un amendement au projet de loi s'inspirant des travaux du *Better Regulation Task Force*. Le paragraphe 16(4) du *Charities Act 2011* (Royaume-Uni) stipule ce qui suit concernant les obligations de la Commission :

Dans l'exercice de ses fonctions, la Commission doit, dans la mesure où cela s'avère pertinent, tenir compte des principes de bonnes pratiques en matière de réglementation (notamment les principes selon lesquels les activités de réglementation doivent être proportionnées, responsables, cohérentes, transparentes et ne viser que les cas nécessitant une intervention).¹¹⁹

La législation australienne relative aux organismes de bienfaisance prévoit de manière similaire que, dans l'exercice de ses fonctions liées aux organismes de bienfaisance, la Commission australienne des organismes de bienfaisance et des associations à but non lucratif doit tenir compte du principe de nécessité réglementaire, du principe de prise en compte des risques et du principe de proportionnalité de la réglementation.¹²⁰

Des études supplémentaires seraient nécessaires pour déterminer dans quelle mesure l'introduction d'une obligation de respect des meilleures pratiques réglementaires dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada aurait une incidence sur l'administration du régime des organismes de bienfaisance. Toutefois, les principes que cette obligation incarne sont des principes bien établis du droit public canadien. Dans un contexte où la Direction des organismes de bienfaisance fait l'objet de graves allégations d'abus de pouvoir, la reconnaissance légale explicite d'une obligation de respect des meilleures pratiques réglementaires indiquerait que le Parlement du Canada s'engage à répondre aux allégations de partialité et d'injustice formulées par des organismes de bienfaisance musulmans et d'autres acteurs à l'encontre du processus d'audit des organismes de bienfaisance enregistrés. L'introduction d'une disposition telle que le paragraphe 16(4) du *Charities Act 2011* (Royaume-Uni) fournirait également une norme légale permettant d'évaluer les exercices particulièrement lourds de conséquences du pouvoir discrétionnaire de l'ARC, tels que la décision de publier un avis préalable d'intention de révocation. Cela signalerait et favoriserait un engagement à administrer le régime des organismes de bienfaisance enregistrés dans le respect de la primauté du droit.

VII. CONCLUSION

Comme le reconnaissent les experts depuis des décennies, l'étendue d'un pouvoir discrétionnaire peut être soit excessive, soit insuffisante. Lorsqu'un régime légal accorde à ses administrateurs une marge de manœuvre trop étroite, il risque de faire obstacle à la justice en imposant une application mécanique et insuffisamment individualisée de ses dispositions. À l'inverse, lorsqu'il leur confère un pouvoir discrétionnaire trop large, il risque également de compromettre la justice en permettant une application inégale, arbitraire ou opaque de ces mêmes dispositions.¹²¹ Parvenir à un « équilibre délicat » entre le pouvoir discrétionnaire des autorités fiscales et la primauté du droit est une tâche difficile qui se complique à mesure que la complexité du régime fiscal s'accroît.

Le régime des organismes de bienfaisance enregistrés est un cadre réglementaire relativement complexe. Les agents gouvernementaux chargés de l'interpréter et de l'administrer doivent tenir compte à la fois de la diversité du secteur à but non lucratif canadien et de la diversité des politiques que le gouvernement fédéral cherche à mettre en œuvre dans ce domaine. Il est important que la Direction des organismes de bienfaisance dispose d'une certaine marge d'appréciation dans l'exercice de ses fonctions réglementaires. Toutefois, notre examen des dispositions relatives aux organismes de bienfaisance enregistrés a révélé (i) que la Direction dispose d'un pouvoir discrétionnaire très étendu pour interpréter et appliquer de manière sélective les dispositions clés qui déterminent l'assujettissement à l'impôt des organismes à but non lucratif et des donateurs ; et (ii) que, particulièrement en ce qui concerne l'audit des organismes de bienfaisance dirigés par des musulmans, la Direction a exercé ses pouvoirs discrétionnaires d'une manière qui a ébranlé la confiance du public dans sa capacité à réglementer le secteur de manière transparente et impartiale. Il a également été fait mention d'éléments indiquant que d'autres juridictions ont pris des mesures pour réduire la portée des pouvoirs discrétionnaires de leurs autorités fiscales.

L'érosion de la confiance du public dans l'impartialité avec laquelle la Direction gère le régime des organismes de bienfaisance enregistrés revêt, selon moi, une importance capitale dans les débats sur la portée appropriée du pouvoir discrétionnaire de la Direction. Il existe une relation symbiotique entre le pouvoir discrétionnaire et la confiance du public, comme l'ont observé des chercheurs dans le contexte australien. Le niveau de pouvoir discrétionnaire que le public juge acceptable qu'un législateur délègue à un régulateur reflète la « conviction du public quant à la fiabilité et à la capacité de [ce régulateur] à prendre des décisions appropriées en dehors des règles formelles ».¹²² La confiance du public canadien dans l'intégrité de la Direction des organismes de bienfaisance a été ébranlée ces dernières années. En encadrant et en structurant les pouvoirs discrétionnaires de la Direction, le gouvernement pourrait rétablir la confiance du public dans le régime des organismes de bienfaisance enregistrés et dans l'organisme chargé de l'administrer.

Notes de fin

- 1 Je tiens à remercier l'équipe éditoriale de la Commission du droit du Canada ainsi que ses relecteurs anonymes pour leurs commentaires sur les versions précédentes de cet article. Je remercie également Abhay Katyal et Mailys Paccoud pour leur excellente aide à la recherche.
- 2 Voir par ex Andrew Halkyard, « Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Hong Kong » dans Chris Evans, Judith Freedman et Richard Krever, dir, *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (Amsterdam: IBFD, 2011) 201 à la p 202.
- 3 Canada, Commission royale d'enquête sur la fiscalité, *Legislation, Administration and Interpretation Process in Federal Taxation* (Montréal: Queen's Printer and Controller of Stationery, 1964) à la p 93 ; Afrique du Sud, *Commission of Inquiry into the Tax Structure of the Republic of South Africa* (Pretoria : Government Printer, 1987) au para 28.51 (Président Cecil Margo) [*Margo Commission*]. Je m'appuie sur la définition de « discrétion » élaborée par KC Davis (voir Kenneth Culp Davis, *Discretionary Justice: A Preliminary Inquiry* (Baton Rouge: Louisiana State University Press, 1969, à la p 4)).
- 4 Canada, Commission royale d'enquête sur la fiscalité, *Legislation, Administration and Interpretation Process in Federal Taxation*, Catalogue No Z1-1962/1-1-22E-PDF (Montréal: Queen's Printer, 1964) à la p 93 ; *Margo Commission*, *supra* note 3 au para 28.51.
- 5 Kenneth Culp Davis, *Discretionary Justice: A Preliminary Inquiry* (Baton Rouge: Louisiana State University Press, 1969) à la p 20.
- 6 Le très honorable Lord Hewart, « Administrative Lawlessness » dans *The New Despotism* (Londres: Ernest Benn, 1929) à la p 46.
- 7 Judith Freedman et John Vella, « HMRC's Management of the U.K. Tax System: The Boundaries of Legitimate Discretion » dans Chris Evans, Judith Freedman et Richard Krever, dir, *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (Amsterdam: IBFD, 2011) 79 aux p 102–108.
- 8 Davis, *supra* note 5 à la p 15.
- 9 *Ibid.*
- 10 Voir Chris Evans, Judith Freedman et Richard Krever, dir, *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (Amsterdam: IBFD, 2011).
- 11 Kim Brooks, « A Reasonable Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Canada » dans Chris Evans, Judith Freedman et Richard Krever, dir, *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (Amsterdam: IBFD, 2011) 63 à la p 70.
- 12 Patrick Monahan et Elie S Roth, « Federal Regulation of Charities » (2000) 15:4 *Philanthropist J* 29 à la p 29.

- 13 Anver M Emon et Nadia Z Hasan, *Under Layered Suspicion: A Review of CRA Audits of Muslim-Led Charities* (Toronto: Institute of Islamic Studies, University of Toronto and National Council of Canadian Muslims, 2021) [« Rapport Emon »]; Tim McSorley, « The CRA's Prejudiced Audits: Counter-Terrorism and the Targeting of Muslim Charities in Canada » (International Civil Liberties Monitoring Group, mai 2021). Voir également Faisal Kutty et Faisal Bhabha, « The Problem of Systemic Bias in CRA Audits » (27 mars 2023), *The Philanthropist Journal*, en ligne: <thephilanthropist.ca/2023/03/the-problem-of-systemic-bias-in-cra-audits/>.
- 14 Canada, Bureau de l'ombudsman des contribuables, *Charité bien ordonnée commence par l'équité : à examiner davantage* (Ottawa : Services publics et Approvisionnement Canada, 2023).
- 15 Canada, Sénat, Comité sénatorial permanent des droits de la personne, *Combattre la haine : L'islamophobie et ses répercussions sur les musulmans au Canada* (Ottawa: Comité sénatorial permanent des droits de la personne, 2023) à la p 51 (présidente Salma Ataullahjan).
- 16 *Ibid* à la p 13.
- 17 *Loi constitutionnelle de 1867* (R-U), 30 et 31 Vict, c 3, reproduite dans LRC 1985, annexe II, n° 5, art 91, 92(2), (7), et (13).
- 18 JE Cote, « The Reception of English Law » (1977) 15:1 Alta L Rev 29 à la p 61 [notre traduction].
- 19 Kathryn Chan, « The Role of Attorney General in Charity Proceedings in Canada and in England and in Wales » (2010) 89:2 Can Bar Rev 373. On peut se demander si le procureur général du Québec a été investi de ces pouvoirs (voir Chan, « The Role of Attorney General in Charity Proceedings », *supra* note 19 à la p 389).
- 20 Martha O'Brien, « Country Report: Canada » dans Ana Paula Dourado, dir, *Separation of Powers in Tax Law* (Santiago: EATLP Intl Tax Series, 2025) 77 aux p 78–79.
- 21 *Ibid*.
- 22 Jeremy Webber, *The Constitution of Canada: A Contextual Analysis* (Oxford: Hart Bloomsbury, 2015) à la p 69 ; Kristin E Hickman, « The Promise and the Reality of U.S. Tax Administration » dans Chris Evans, Judith Freedman et Richard Krever, dir, *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (Amsterdam: IBFD, 2011) 39 à la p 46.
- 23 *Ontario English Catholic Teachers' Assn c Ontario (Procureur général)*, 2001 CSC 15 au para 74.
- 24 *Ibid*.
- 25 *Succession Eurig (Re)*, 1998 CanLII 801 au para 30 (CSC)
- 26 Pour un argument similaire dans le contexte anglais, voir Freedman et Vella, *supra* note 7 aux p 95–97, citant *Vestey v Inland Revenue Commissioners*, [1980] AC 1148 à la p 1171 (HL (Eng)). Pour un argument similaire dans le contexte sud-africain, voir *Commissioner for Inland Revenue v King*, [1947] (2) SA 196, 14 SATC 184.
- 27 Les principales dispositions du régime applicable aux organismes de bienfaisance sont énoncées aux articles 149(1), 149.1, 168, 172, 188, 188.1, 189, 230 et 248(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, LRC 1985, c 1 (5^e suppl) [*LIR*].
- 28 *Ibid*, para 220(2.01).

- 29 Une synthèse administrative de cette délégation est disponible sur le site web du gouvernement du Canada (voir Gouvernement du Canada, « Loi de l'impôt sur le revenu – Autorisation d'exercer les pouvoirs et les fonctions du ministre du Revenu national » (15 juin 2026), en ligne: <canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/renseignements-techniques/delegation-pouvoirs-fonctions/delegation-pouvoirs-fonctions-ministre/delegation-vertu-9.html>).
- 30 Canada, Bureau du vérificateur général, *Rapport de la vérificatrice générale du Canada à la Chambre des communes*, Catalogue No FA1-2010/2-7F (Ottawa: Bureau du vérificateur général, 2010) au c 7, para 7.5.
- 31 Agence du revenu du Canada, « Vérification interne – Processus de vérification des organismes de bienfaisance » (14 janvier 2025), en ligne: <canada.ca/fr/agence-revenu/programmes/a-propos-agence-revenu-canada-arc/verification-interne-evaluation-programmes/rapports-verification-interne-evaluation-programmes-2025/verification-interne-processus-organismes-bienfaisance.html>.
- 32 Sharmila Khare, « Rapport sur le Programme des organismes de bienfaisance 2023 à 2024 » (9 septembre 2025), en ligne: <canada.ca/fr/agence-revenu/services/organismes-bienfaisance-dons/organismes-bienfaisance/a-propos-direction-organismes-bienfaisance/rapport-programme-organismes-bienfaisance/rapport-programme-organismes-bienfaisance-2023-2024.html>.
- 33 *Loi sur l'Agence du revenu du Canada*, LC 1999, c 17, alinéa 5(1)a).
- 34 *Ibid* ; *LIR*, *supra* note 27, para 220(1). L'Agence est, à tous égards, un mandataire de Sa Majesté du chef du Canada (voir *ibid*, para 4(2)).
- 35 O'Brien, *supra* note 20 à la p 81.
- 36 Voir par ex *A.Y.S.A. Amateur Youth Soccer Association c Canada (Agence du revenu)*, 2007 CSC 42 au para 15.
- 37 Kathryn Chan, « Taxing Charities/Imposer les Organismes de Bienfaisance: Harmonization and Dissonance in Canadian Charity Law » (2007) 55:3 Can Tax J 481 à la p 503.
- 38 *Travel Just c Canada Revenue Agency*, 2006 CAF 343.
- 39 Kathryn Chan, « The Perils of Federalizing the Common Law: A Case Study of the *ITA* Gift Concept » (2017) 50:3 UBC L Rev 579.
- 40 *Code civil du Québec*, RLRQ c CCQ-1991, art 1810.
- 41 *LIR*, *supra* note 27, para 248(30).
- 42 Voir par ex *French c Canada*, 2016 CAF 64 aux para 28–42 ; Chan, « Taxing Charities/Imposer les Organismes de Bienfaisance », *supra* note 37 à la p 582.
- 43 Le terme « activités de bienfaisance / *charitable activities* » est défini de manière à n'englober que la catégorie relativement récente du « dialogue sur les politiques publiques » et l' « élaboration [des politiques publiques] » (voir *LIR*, *supra* note 27, para 149.1(1)).

- 44 Adam Parachin, « What Does it Mean to “Act Charitably?” Revisiting the Purposes and Activities Distinction in Charity Law » dans Daniel Halliday et Matthew Harding, dir, *Charity Law: Exploring the Concept of Public Benefit*, 1re ed (Londres: Routledge, 2022) 15 à la p 16.
- 45 *Ibid* à la p 24.
- 46 *Commissioners for Special Purposes of Income Tax v Pemsel*, [1891] AC 531 (HL (Eng)).
- 47 *Vancouver Society of Immigrant and Visible Minority Women c MRN*, 1999 CanLII 704 (CSC) au para 55 [*Vancouver Society*].
- 48 La *Loi no 2 d'exécution du budget de 2018*, LC 2018, c 27 s 149.1(1) modifiée, exige qu'un organisme de bienfaisance « soit constitué et administré exclusivement à des fins de bienfaisance ».
- 49 *Vancouver Society*, *supra* note 47 au para 153.
- 50 Parachin, *supra* note 44 à la p 17.
- 51 Agence du revenu du Canada, « Les activités de financement par les organismes de bienfaisance enregistrés » ligne directrice CG-013 (20 avril 2012) au para 3.
- 52 *Ibid* aux para 58–87.
- 53 *Ibid* aux para 88–100.
- 54 *LIR*, *supra* note 27, au para 149.1(1).
- 55 *Vancouver Society*, *supra* note 47 au para 152.
- 56 Concernant la pratique de l'application sélective de la loi, voir Davis, *supra* note 5 au ch VI.
- 57 *Muslim Association of Canada v Attorney General Canada*, 2023 ONSC 5171 [MAC].
- 58 *Ibid* aux para 52, 54.
- 59 *Ibid* aux para 61, 95.
- 60 *LIR*, *supra* note 27, al 149(1)l).
- 61 Pour une analyse similaire dans le contexte australien, voir Michael Walpole et Chris Evans, « The Delicate Balance: Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in Australia » dans Chris Evans, Judith Freedman et Richard Krever, dir, *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (Amsterdam: IBFD, 2011) 121 à la p 130.
- 62 *LIR*, *supra* note 27, al 248(30)b).
- 63 *Ibid*, al 168(1)d).
- 64 Australie, Treasury, *Report on Aspects of Income Tax Self Assessment* (Canberra: Commonwealth of Australia, 2004).

- 65 *Ibid* ; Australie, Treasury, *Review of Discretions in the Income Tax Laws: Discussion Paper* (Canberra: Commonwealth of Australia, 2007) ; New Zealand, Treasurer & Minister of Finance, *Legislating for Self-Assessment of Tax Liability, A Government Discussion Document* (Wellington: Treasurer & Minister of Finance, 1998) ; Australia, Inspector-General of Taxation, *The Exercise of the Commissioner's General Powers of Administration: Final Report* (Australian Government, 2023) à la p 14. Voir également Shelley Griffiths, « Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in New Zealand » dans Chris Evans, Judith Freedman et Richard Krever, dir, *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (Amsterdam: IBFD, 2011) 149 à la p 153.
- 66 Davis, *supra* note 5 à la p 163.
- 67 L'ARC « peut » également requérir un mandat de perquisition, et exiger d'un organisme de bienfaisance enregistré qu'il fournisse tout renseignement ou tout renseignement supplémentaire pertinent au respect de la loi (voir *LIR*, *supra* note 27, aux art 231.2 et 231.3).
- 68 *LIR*, *supra* note 27, au para 220(2.1) et au para 220(3.1).
- 69 Il convient toutefois de noter que l'ARC ne peut régler un appel à l'amiable en négociant un compromis mutuellement acceptable quant au montant que le contribuable devrait payer. L'ARC ne peut négocier qu'un règlement mutuellement acceptable des questions de droit, le montant effectivement payable étant déterminé en fonction de la manière dont ces questions sont tranchées. (voir *Galway c MRN*, 1974 CanLII 2465 (CAF), cité dans O'Brien, *supra* note 20 à la p 83).
- 70 Davis, *supra* note 5 à la p 170 [Nous soulignons].
- 71 Dean Beeby, « Ottawa Drops Appeal in Political Activity Case, Ending Charities' 7-year Audit Nightmare » (1er février 2019), *CBC*, en ligne: <cbc.ca/news/politics/cra-revenue-charities-freedom-expression-lebouthillier-appeal-political-activities-court-1.5001087>.
- 72 Davis, *supra* note 5 à la p 170.
- 73 McSorley, *supra* note 13 ; Rapport Emon, *supra* note 13 à la p 18. Voir également Abdul Nakua, « Opinion: Reflecting on the CRA Audits of Muslim Charities » (18 décembre 2023), *Philanthropist Journal*, en ligne : <thephilanthropist.ca/2023/12/reflecting-on-the-cra-audits-of-muslim-charities/>.
- 74 Kutty et Bhabha, *supra* note 13.
- 75 *LIR*, *supra* note 27, art 188.1.
- 76 *Ark Angel Foundation c Canada (Revenu national)*, 2019 CAF 21, au para 48.
- 77 *LIR*, *supra* note 27, para 149.1(23).
- 78 Gouvernement du Canada, « Lignes directrices sur l'application des sanctions » (31 octobre 2017), en ligne : <canada.ca/fr/agence-revenu/services/organismes-bienfaisance-dons/organismes-bienfaisance/observation-verifications-et-sanctions/observation-verification/lignes-directrices-application-sanctions.html>.

- 79 *Ibid.*
- 80 *Prescient Foundation c Canada (Revenu National)*, 2013 CAF 120 au para 46 [*Prescient Foundation*] ; *LIR*, *supra* note 27, al 168(1)e) et 230(2)a).
- 81 *Prescient Foundation*, *supra* note 80 au para 47.
- 82 *Ibid* au para 51.
- 83 *World Job and Food Bank Inc c Canada*, 2013 CAF 65 au para 5.
- 84 *Colel Chabad Lubavitch Foundation of Israel c Canada (Revenu national)*, 2022 CAF 108 au para 49 [*Colel*].
- 85 *LIR*, *supra* note 27, para 168(2) [Nous soulignons].
- 86 Voir par ex *Universal Aide Society c Canada (Revenu national)*, 2009 CAF 107 au para 11 ; *Colel*, *supra* note 84 au para 1.
- 87 *LIR*, *supra* note 27, para 168(2)b) et 188(1).
- 88 *Ibid*, par 188(1) (1.1)– (1.3).
- 89 *Snuneymuxw First Nation et al v British Columbia*, 2004 BCSC 205 au para 69, cité dans *Coram Deo Foundation v Canada (MNR)*, 2026 BCSC 123 au para 46 [*Coram Deo Foundation*]. Les tribunaux appliquent le critère relatif aux injonctions interlocutoires défini dans *RJR-Macdonald Inc c Canada (Procureur général)*, 1994 CanLII 117 (CSC) afin de suspendre les demandes en vertu de l'alinéa 168(2) b).
- 90 *Athletes 4 Athletes Foundation c Canada (Revenu national)*, 2021 CAF 145 au para 27 [A4A].
- 91 *Nowegijick c La Reine*, 1983 CanLII 18 au para 28 (CSC).
- 92 Lorne Sossin et Chantelle van Wiltenburg, « The Puzzle of Soft Law » (2021) 58:3 Osgoode Hall LJ 623 à la p 629.
- 93 Christophe Grandcolas, « The Delicate Balance Between Revenue Authority Discretions and the Rule of Law in France » dans Chris Evans, Judith Freedman et Richard Krever, dir, *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* (Amsterdam: IBFD, 2011) 255 à la p 261.
- 94 Hickman, *supra* note 22 à la p 57.
- 95 *Stemijon Investments Ltd c Canada (Procureur général)*, 2011 CAF 299, cité dans A4A, *supra* note 90.
- 96 Freedman et Vella, *supra* note 7 à la p 105, citant *R v Inland Revenue Commissioners, ex parte MFK*, [1990] 1 WLR 1545.
- 97 Lorne Sossin, « From Neutrality to Compassion: The Place of Civil Service Values and Legal Norms in the Exercise of Administrative Discretion » (2005) 55 UTLJ 427 à la p 435.
- 98 Voir, par exemple, l'affaire A4A, dans laquelle la Cour d'appel fédérale a conclu que le ministre avait commis une erreur en considérant que sa liste administrative des objectifs et fonctions admissibles constituait la seule liste des objectifs et fonctions admissibles permettant à une organisation d'être reconnue comme une ACESA (A4A, *supra* note 90 au para 68).

- 99 Mark Blumberg, « CRA Updates Guidance on the Relief of Poverty as a Charitable Purpose (to Include Housing) and They Let us Know » (4 novembre 2024), *Canadian Charity Law*, en ligne: <canadiancharitylaw.ca/blog/cra-updates-guidance-on-the-relief-of-poverty-as-a-charitable-purpose-to-include-housing-and-they-let-us-know/>.
- 100 Deina Warren, « Why we Need the CRA to Publish Advancement of Religion Guidance » (27 février 2024), *Philanthropist Journal*, en ligne: <thephilanthropist.ca/2024/02/why-we-need-the-cra-to-publish-advancement-of-religion-guidance/>.
- 101 *MAC*, *supra* note 57.
- 102 Warren, *supra* note 100.
- 103 Kathryn Chan, « The Registered Charity Appeals Process: More Reasons (and a Few Proposals) for Reform » (2024) 72:2 Can Tax J 359.
- 104 *Ibid* à la p 362.
- 105 *Ibid* à la p 360.
- 106 Monahan et Roth, *supra* note 12 à la p 29.
- 107 Voir par ex Chan, « The Registered Charity Appeals Process », *supra* note 103 ; Comité sénatorial spécial sur le secteur de la bienfaisance, *Catalyseur du changement: une feuille de route pour un secteur de la bienfaisance plus robuste* (Ottawa: Comité sénatorial spécial sur le secteur de la bienfaisance, 2023) à la p 51 ; Arthur BC Drache et W Laird Hunter, « A Canadian Charity Tribunal: A Proposal for Implementation: Part I » (2000) 15:4 Philanthropist J ; Adam Parachin, « Charity Versus Politics: Reforming the Judicial, Legislative and Administrative Treatment of the Charity-Politics Distinction », Commissioned Reports, Studies and Public Policy Documents, Paper 253 (Edmonton: Pemsel Case Foundation, 2018), en ligne: <digitalcommons.osgoode.yorku.ca/reports/253>.
- 108 *Australian Charities and Not-for-Profits Commission Act 2012*, 2012/168, art 15-10 (Australie) [CNPCA].
- 109 *Charities Act 2011* (UK), art 14 ; *Ibid*.
- 110 *Charities Act 2011* (UK) art 16(5).
- 111 Kathryn Chan, *The Public-Private Nature of Charity Law* (Oxford: Hart Bloomsbury, 2016) à la p 109.
- 112 Canada (ministre de la Citoyenneté et de l'Immigration) c Vavilov, 2019 CSC 65 au para 108.
- 113 *Ibid* aux para 108, 120.
- 114 *Merck Canada Inc c Canada (Santé)*, 2021 CF 1015 au para 45.
- 115 *Ibid* aux para 44-45.
- 116 Voir par ex *Coram Deo Foundation*, *supra* note 89.

- 117 « Better Regulation Task Force Publishes “Critic’s Guide” to Good Regulation » (1998) 98:3 European Business Rev.
- 118 Royaume-Uni, *Hansard*, vol 674, col 335 (12 octobre 2005), cité dans Stephen Lloyd, *Charities – the New Law 2006: A Practical Guide to the Charities Act* (Bristol: Jordan Publishing, 2007) à la p 10.
- 119 La Commission des organismes de bienfaisance d'Irlande du Nord a une obligation parallèle (voir le *Charities Act (Northern Ireland) 2008*, par 9(2)) [notre traduction].
- 120 *CNPCA*, *supra* note 108, art 15-10(e).
- 121 Davis, *supra* note 5 à la p 52.
- 122 Walpole et Evans, *supra* note 62 à la p 12 [notre traduction].



Commission du droit du Canada

info@lcc-cdc.gc.ca | www.canada.ca/fr/commission-droit-canada