

Chapitre

7

Agence des douanes et du revenu
du Canada

L'administration de l'impôt international :
les non-résidents assujettis à l'impôt sur
le revenu du Canada

Les travaux de vérification dont traite ce chapitre ont été menés conformément au mandat législatif, aux politiques et aux méthodes du Bureau du vérificateur général du Canada. Ces politiques et méthodes respectent les normes recommandées par l'Institut Canadien des Comptables Agréés.

Table des matières

Points saillants	1
Introduction	3
L'administration de l'impôt des non-résidents fait appel à plusieurs services de la Direction générale des programmes de l'observation	3
Objet de la vérification	5
Observations et recommandations	6
Activités de facilitation	6
L'Agence offre de nombreux services pour aider les non-résidents à s'acquitter de leurs obligations fiscales	6
Évaluation des risques	8
Évaluer les risques de pertes de recettes fiscales provenant des non-résidents est indispensable pour élaborer une stratégie d'amélioration de l'observation	8
La communication entre les groupes qui interviennent dans le contrôle de l'observation, par les payeurs, de leurs obligations en matière de retenues est importante	9
Les rapports sur le rendement de l'Agence ne fournissent pas une information complète concernant les résultats des activités qui visent l'observation de la loi par les non-résidents	11
Activités d'observation	12
L'Agence ne contrôle pas automatiquement si les émigrants, dans leurs déclarations de revenus, s'acquittent de leur obligation de déclarer les gains en capital	12
Déterminer si un non-résident a un établissement stable au Canada comporte des difficultés	13
L'Agence a accru sa capacité d'examiner, dans certains bureaux, les cas complexes de disposition de biens canadiens imposables	15
La saisie électronique des données fiscales sur les non-résidents accuse du retard par rapport à la saisie électronique des données fiscales sur les résidents	17
L'administration de l'impôt des non-résidents comporte certains manques d'uniformité	19
L'Agence n'a pas assuré le suivi pour certains non-résidents à revenu élevé qui n'avaient pas produit de déclaration de revenus	21
L'Agence a examiné les dossiers d'autres employés non résidents à revenu élevé	22
Le commerce électronique pose des problèmes nouveaux pour l'administration de l'impôt des non-résidents	23
L'Accord Canada-Barbade en matière d'impôt sur le revenu est utilisé pour réduire l'impôt du Canada	23
Conclusion	25
À propos de la vérification	26



Agence des douanes et du revenu du Canada

L'administration de l'impôt international : les non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu du Canada

Points saillants

7.1 L'Agence des douanes et du revenu du Canada signale que, en 2000-2001, environ trois milliards de dollars en impôt ont été payés par plus de 1,7 million de non-résidents qui avaient tiré des revenus d'un emploi, de services contractuels, de placements ou de pensions au Canada ou encore d'autres sources qui sont imposables au Canada. Les activités d'exécution exercées par l'Agence à l'égard des non-résidents ont ajouté 350 millions de dollars au montant.

7.2 L'Agence offre différents services visant à aider les non-résidents à s'acquitter de leurs obligations fiscales : réponse aux demandes de renseignements; délivrance de dérogations qui réduisent l'impôt à retenir sur les paiements faits à un non-résident; mise sur pied de trois unités de services pour l'industrie cinématographique, afin de mieux répondre aux besoins de l'industrie de la production cinématographique et télévisuelle. De plus, l'Agence a l'intention d'élargir ses services offerts par Internet.

7.3 De nombreuses divisions de la Direction générale des programmes de l'observation exercent des activités de contrôle de la conformité aux règles d'imposition des non-résidents, mais elles ne sont guidées ni par une évaluation en règle des risques, ni par une stratégie globale en matière d'observation pour tenir compte des risques de pertes de recettes fiscales provenant des non-résidents.

7.4 Il y a des lacunes dans les mesures d'exécution à l'intention des non-résidents : le contrôle de l'impôt sur les gains en capital à payer par les émigrants est insuffisant, et les non-résidents à revenu élevé ne sont pas obligés de produire de déclarations de revenus et de verser tous les impôts dus.

7.5 Dans le cadre de ses activités d'examen des conséquences fiscales de la vente de biens canadiens par des non-résidents, l'Agence a accru ses efforts en vue de détecter l'inobservation dans les opérations complexes que les sociétés non résidentes entreprennent pour réorganiser leurs avoirs canadiens et elle a ainsi établi des montants supplémentaires d'impôt pour l'année visée et pour des années postérieures.

Contexte et autres observations

7.6 Dans le cas des non-résidents, les programmes de saisie et de rapprochement électroniques des données et les routines automatiques visant l'observation accusent du retard, à certains égards, par rapport aux routines et programmes correspondants pour les résidents.

7.7 L'Accord Canada–Barbade en matière d'impôt sur le revenu crée des possibilités de planification fiscale de plus en plus sophistiquée, qui mettent à rude épreuve la capacité de l'Agence d'exécuter la loi et qui peuvent entraîner des réductions appréciables de l'assiette fiscale que le législateur n'avait pas prévues.

Réaction de l'Agence. Les réponses de l'Agence des douanes et du revenu du Canada à nos recommandations sont incluses dans le chapitre. L'Agence est d'accord avec nos dix recommandations et elle décrit dans ses réponses un certain nombre de mesures qu'elle a entreprises pour y donner suite.

Introduction

7.8 Chaque année, l'Agence des douanes et du revenu du Canada traite non seulement les déclarations de revenus de plus de 20 millions de résidents du Canada (particuliers, sociétés et fiducies), mais aussi l'impôt retenu à la source et les déclarations de revenus de plus de 1,7 million de non-résidents qui ont gagné des revenus au Canada. Les résidents du Canada sont tenus d'inclure leur revenu de toutes provenances dans leurs calculs d'impôt. La déclaration des revenus étrangers par les Canadiens et l'impôt des non-résidents sur leurs revenus de sources canadiennes sont les deux composantes de l'impôt dans son application internationale ou, dit plus simplement, de « l'impôt international ».

7.9 Les non-résidents sont tenus de payer l'impôt canadien sur le revenu provenant des sources suivantes au Canada :

- emploi;
- fourniture de services ou exploitation d'une entreprise au Canada;
- placements (tels les intérêts et dividendes reçus);
- pensions, redevances et loyers;
- vente de biens de certains genres, notamment de biens immobiliers ou d'actions de sociétés privées.

7.10 En vertu de différents articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, les personnes qui versent de tels revenus à des non-résidents sont tenues d'effectuer des retenues à la source au titre de l'impôt, et le non-résident concerné peut être obligé de produire une déclaration de revenus. La *Loi* et les conventions fiscales bilatérales précisent comment calculer les montants que les payeurs doivent retenir. Dans certaines circonstances, l'impôt à retenir peut être réduit ou supprimé avec l'autorisation de l'Agence.

7.11 Les fonctions de l'Agence en matière d'imposition des non-résidents ne se limitent pas au traitement et à la vérification des déclarations de revenus des non-résidents. L'Agence doit également veiller à ce que les Canadiens qui versent des revenus à des non-résidents comprennent leurs obligations à cet égard et s'en acquittent. En 2000, plus de 1,7 million de non-résidents ont reçu des revenus de sources canadiennes dépassant au total 42 milliards de dollars, en intérêts, dividendes, pensions, redevances, etc. La plupart de ces non-résidents ne sont pas obligés de produire une déclaration, étant donné que le payeur est tenu de retenir le montant approprié d'impôt.

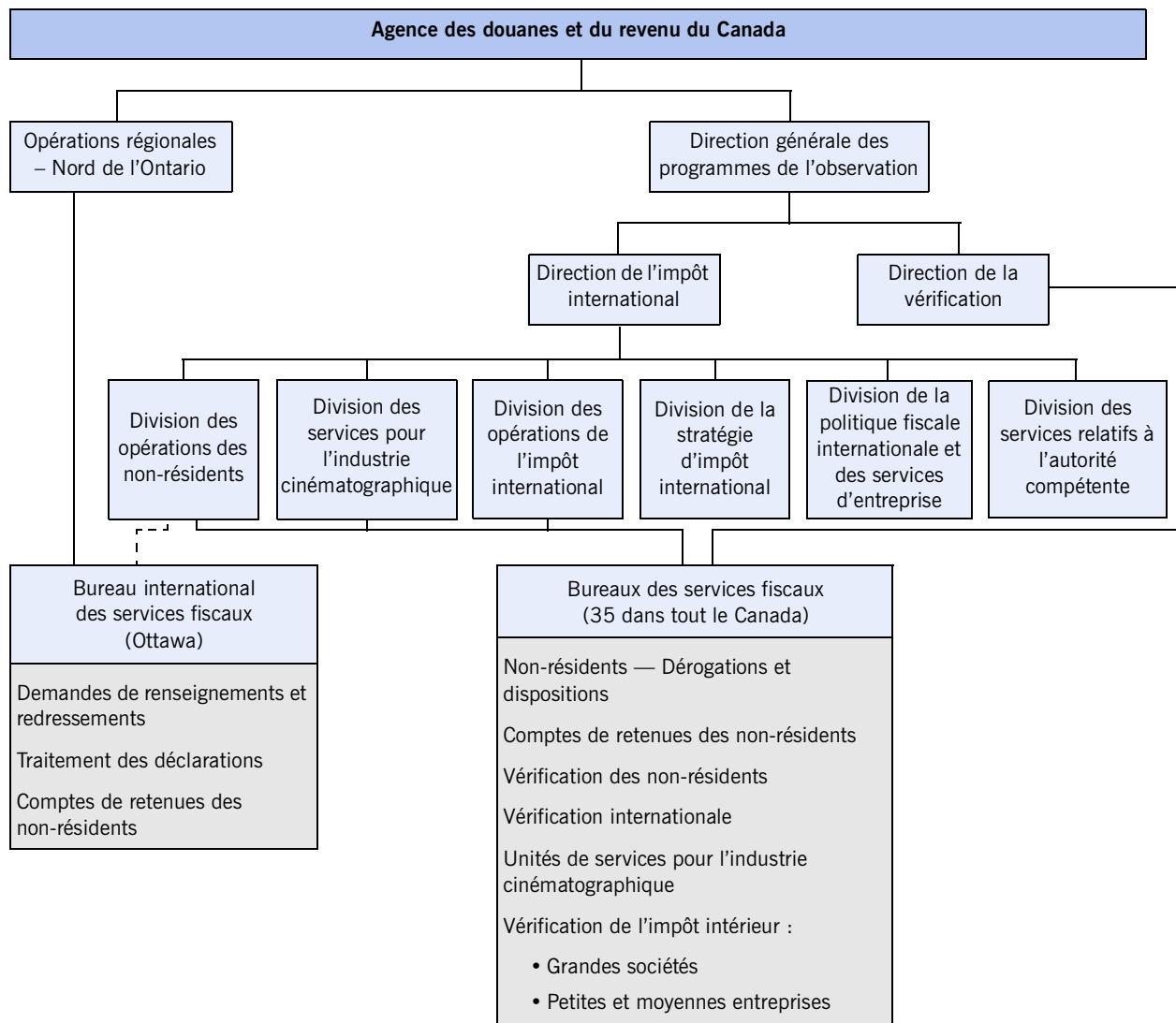
L'administration de l'impôt des non-résidents fait appel à plusieurs services de la Direction générale des programmes de l'observation

7.12 Plusieurs divisions de l'Agence offrent des services aux non-résidents et veillent à ce qu'ils respectent les dispositions régissant l'impôt des non-résidents (voir la pièce 7.1). Au sein de la Direction générale des programmes de l'observation, la Direction de l'impôt international élabore et définit des programmes et des systèmes d'administration fiscale visant à faire observer les dispositions législatives et les conventions fiscales qui s'appliquent aux

non-résidents et aux transactions internationales. De plus, elle donne aux bureaux des services fiscaux une orientation et une aide technique pour les questions touchant les non-résidents ou l'impôt international.

7.13 À l'intérieur de la Direction de l'impôt international, la Division des opérations des non-résidents et la Division des services pour l'industrie cinématographique sont chargées de l'administration de l'impôt des non-résidents. Ces divisions ont du personnel à Ottawa et dans les bureaux des services fiscaux de tout le Canada. La Division de la stratégie d'impôt international, qui a ses bureaux à Ottawa, est chargée de recherches précises sur l'observation dans le domaine de l'impôt international, y compris les questions concernant les non-résidents.

Pièce 7.1 Organisation des activités qui visent l'observation de la loi par les non-résidents



- - - liens fonctionnels

7.14 Le Bureau international des services fiscaux, qui relève de la région du Nord de l'Ontario et est situé à Ottawa, fournit aide et information aux non-résidents qui reçoivent des revenus de sources canadiennes ainsi qu'aux personnes qui leur versent des revenus de placements, de pensions, de redevances ou d'autres revenus semblables. En outre, ce bureau traite les déclarations de revenus des non-résidents, des émigrants et des immigrants ainsi que les demandes de redressement présentées par les contribuables non résidents.

7.15 La Direction de l'impôt international compte 180 employés, dont 37 travaillent directement dans sa Division des opérations des non-résidents à Ottawa. Le Bureau international des services fiscaux compte 370 employés; quant aux bureaux des services fiscaux, ils comptent 395 employés dans le secteur international, dont 134 se consacrent aux tâches qui touchent les non-résidents. Dans chacune des six régions, il y a un conseiller en impôt international, qui consacre une partie de son temps aux questions concernant les non-résidents.

7.16 D'autres groupes travaillent à l'administration de l'impôt des non-résidents. Dans les bureaux des services fiscaux, environ 20 vérificateurs de l'impôt international prêtent main forte aux agents du programme des non-résidents pour les questions complexes liées aux non-résidents. Ces questions comprennent parfois celle de savoir si un non-résident a un établissement stable au Canada ou un cas compliqué de disposition de biens canadiens imposables qu'il faut examiner avant d'établir l'impôt que le non-résident est tenu de payer.

7.17 Au cours des deux dernières années, des ressources ont été affectées à certains grands bureaux des services fiscaux pour qu'ils examinent les activités des fiducies étrangères qui sont actives au Canada ou qui ont acquis des biens canadiens considérables.

7.18 Dans les services de la Direction générale des programmes de l'observation qui sont chargés de la vérification de l'impôt intérieur, les vérificateurs des petites et moyennes entreprises canadiennes sont tenus de vérifier certaines questions touchant les non-résidents et l'impôt international en même temps que les autres questions fiscales. Ils vérifient aussi, avec la collaboration des vérificateurs de l'impôt international, les petites et moyennes entreprises non résidentes qui font des affaires au Canada. Par ailleurs, on s'attend des gestionnaires de l'Agence qui sont chargés de la vérification des grandes sociétés canadiennes qu'ils incorporent dans leurs plans de vérification les questions relatives à la retenue de l'impôt des non-résidents; toutefois, la vérification effective de ces dernières questions incombe à l'équipe de vérification des non-résidents.

Objet de la vérification

7.19 Le présent chapitre décrit les résultats de notre examen de la composante de l'administration de l'impôt international qui touche l'impôt des non-résidents. Dans le cadre d'un futur rapport, nous examinerons les activités par lesquelles l'Agence cherche à s'assurer que les résidents du

Canada et les immigrants s'acquittent de leur obligation de déclarer leurs revenus étrangers.

7.20 La vérification avait pour objet de déterminer si les règles et les procédures en vigueur suffisent à assurer un contrôle efficace sur l'établissement des cotisations d'impôt à payer sur les revenus de sources canadiennes des non-résidents.

7.21 Nous nous sommes penchés sur plusieurs questions : L'Agence a-t-elle une évaluation des risques et une stratégie d'amélioration de l'observation pour gérer les risques de pertes de recettes fiscales provenant des non-résidents? Quelle a été l'efficacité de ses activités en matière d'observation? Dans quelle mesure a-t-elle communiqué des données de rendement appropriées au sujet de ces activités? À quel point l'orientation et l'aide fonctionnelles de l'Agence appuient-elles les activités opérationnelles de ses bureaux des services fiscaux? Le lecteur trouvera à la fin du chapitre, à la rubrique « À propos de la vérification », de plus amples renseignements sur l'objectif, l'étendue, la méthode et les critères de la vérification.

Observations et recommandations

Activités de facilitation

L'Agence offre de nombreux services pour aider les non-résidents à s'acquitter de leurs obligations fiscales

7.22 L'Agence des douanes et du revenu du Canada offre de nombreux services; par exemple, elle répond aux demandes de renseignements reçues des non-résidents et de ceux qui versent des revenus à des non-résidents et elle rend des opinions sur le statut de résidence à ceux qui envisagent d'émigrer. L'Agence a une page Web (www.cra-adrc.gc.ca/tax/nonresidents), impôt international et non-résidents, qui fournit à ceux-ci des renseignements sur différents sujets fiscaux. L'Agence administre aussi le programme des dérogations, dans le cadre duquel elle autorise, en application d'une convention fiscale ou d'une politique administrative, un payeur à réduire ou à supprimer la retenue d'impôt à effectuer sur les paiements à un non-résident. En 2000-2001, l'Agence a accordé des dérogations qui ont réduit de plus de 170 millions de dollars l'impôt retenu sur le revenu provenant de services rendus au Canada par des non-résidents. Récemment, l'Agence a créé une unité de services pour l'industrie cinématographique dans trois de ses bureaux des services fiscaux, afin de mieux répondre aux besoins de l'industrie de la production cinématographique et télévisuelle.

7.23 Pour appliquer les règles relatives à l'impôt des non-résidents, l'Agence a assuré en 2000-2001 les services suivants :

- réponse à plus de 250 000 demandes téléphoniques et à plus de 117 500 demandes écrites reçues du Canada et de l'étranger, dont l'objet variait de la simple obtention de renseignements au redressement d'un compte;

- tenue de plus de 2 400 comptes pour des payeurs qui ont retenu 230 millions de dollars en impôt sur des paiements de 1,7 milliard de dollars faits à 29 000 non-résidents au titre de services rendus au Canada;
- tenue de 80 000 comptes pour des payeurs qui ont retenu 2,3 milliards de dollars en impôt sur des paiements de 42 milliards de dollars faits à 1,7 million de non-résidents à titre d'intérêts, de dividendes, de pensions, de redevances et d'autres revenus gagnés sans activité;
- délivrance de 15 000 dérogations;
- traitement de 62 000 demandes de réduction de l'impôt à retenir sur des revenus de pensions ou de location, soit approximativement 37 000 demandes pour les revenus de pensions et de sources semblables et 25 000 pour les revenus de location;
- environ 23 000 déterminations du montant à payer au titre des impôts par un non-résident qui dispose de biens canadiens de certains genres et perception de 607 millions de dollars au titre de ces impôts;
- traitement de 300 000 déclarations de revenus de non-résidents, immigrants, émigrants et résidents du Canada durant une partie de l'année, de 4 500 déclarations de revenus de sociétés non résidentes et de 1 000 déclarations de revenus de fiducies non résidentes.

7.24 L'Agence a depuis plusieurs années des plans en vue d'améliorer certains services, mais les progrès vers la réalisation de ces plans ont été lents. La Direction de l'impôt international demande actuellement des fonds pour évaluer, planifier et mettre au point des services à l'intention des non-résidents et des Canadiens qui leur versent des revenus. Les nouveaux services offerts par Internet comprendraient ceux qui ont trait aux demandes générales de renseignements, à la production des déclarations de revenus, à la tenue des comptes et aux demandes de redressements ainsi qu'à la détermination du statut de résidence. Ce projet montre l'importance que la Direction attache aux services visant à aider les non-résidents à s'acquitter de leurs obligations fiscales.

7.25 Recommandation. L'Agence des douanes et du revenu du Canada devrait mettre en application ses plans visant à améliorer l'aide apportée aux contribuables non résidents et aux Canadiens qui leur versent des revenus afin de leur permettre de s'acquitter de leurs obligations fiscales.

Réponse de l'Agence. L'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) est d'accord avec la recommandation. L'ADRC, en accord avec la stratégie Gouvernement en direct, reconnaît l'importance de ces améliorations aux services électroniques. Ainsi, il s'agit d'une initiative à l'échelle de l'ADRC, et la Direction de l'impôt international continuera de travailler avec les autres secteurs afin d'améliorer son appui aux clients non résidents et aux payeurs canadiens.

Évaluation des risques

Évaluer les risques de pertes de recettes fiscales provenant des non-résidents est indispensable pour élaborer une stratégie d'amélioration de l'observation

7.26 Depuis deux ans, la Division de la stratégie d'impôt international de la Direction de l'impôt international est chargée des fonctions suivantes :

- recherches sur l'observation dans le domaine de l'impôt international;
- élaboration d'une stratégie pour gérer l'observation de la loi par les contribuables dans le domaine de l'impôt international;
- évaluation des risques connexes, à l'aide de modèles élaborés par la Direction des recherches sur l'observation et l'assurance de la qualité de l'Agence.

7.27 À ce jour, dans le cadre de la stratégie d'amélioration de l'observation relative à l'impôt international, on n'a pas évalué le montant global de l'impôt, lié aux contribuables non résidents, qui pourrait être perdu. On n'a pas non plus fini de recenser les difficultés relatives aux opérations ni les risques d'inobservation propres aux non-résidents qui reçoivent des revenus canadiens de différents genres ou aux payeurs canadiens qui leur versent ces revenus.

7.28 De nombreux obstacles ne permettent pas de déterminer de quelle façon les non-résidents et les payeurs correspondants n'observent pas les exigences fiscales et d'estimer les recettes fiscales ainsi perdues. Dans certains cas, l'Agence n'a pas recueilli les données nécessaires à cette fin; dans d'autres cas, ces données sont difficiles à obtenir.

7.29 Plusieurs secteurs de la Direction générale des programmes de l'observation exercent des activités qui visent l'observation de la loi par les non-résidents (voir la pièce 7.1). Par exemple, les vérificateurs de l'impôt international et de l'impôt intérieur vérifient les sociétés non résidentes, alors que les vérificateurs du programme des non-résidents vérifient les particuliers non résidents et les Canadiens qui leur versent des revenus. Des vérificateurs de l'impôt international aident également à examiner les dossiers complexes de disposition de biens canadiens imposables. En outre, le Bureau international des services fiscaux (BISF) joue un rôle essentiel pour ce qui est d'aider à assurer l'observation fiscale relative aux non-résidents lorsqu'il examine les déclarations de revenus et les demandes de redressement.

7.30 Dans la stratégie actuelle d'amélioration de l'observation relative à l'impôt international, il n'est pas tenu compte des liens mutuels existant entre les nombreuses fonctions de contrôle de l'observation fiscale des non-résidents exercées dans les bureaux des services fiscaux et au BISF. Pour que le régime des dérogations, le régime des choix et celui des certificats concernant une disposition fonctionnent sans heurt et assurent des contrôles efficaces, il faut une coordination des activités du BISF et des bureaux des services fiscaux. Les données des contribuables et les activités visant l'observation doivent être bien intégrées, et les décisions de gestion doivent être prises en fonction des liens qui existent entre les différents aspects de la gestion des risques de pertes de recettes fiscales provenant des non-résidents.

La communication entre les groupes qui interviennent dans le contrôle de l'observation, par les payeurs, de leurs obligations en matière de retenues est importante

7.31 Nous avons noté que le plan de travail pour le contrôle de l'observation, par les payeurs, de leurs obligations en matière de retenues n'est pas suivi comme prévu dans les bureaux des services fiscaux que nous avons visités. Selon ce plan, la partie de la vérification de toute grande société relative aux non-résidents incombe aux vérificateurs de l'impôt des non-résidents. Pourtant, nous avons constaté que ces vérificateurs ne participent pas à toutes les vérifications des grandes sociétés. À la place, ce sont souvent des vérificateurs de l'impôt international qui font le travail. En outre, les vérificateurs de l'impôt des non-résidents doivent répondre à toutes les demandes d'aide que leur adressent les vérificateurs des petites et moyennes entreprises (PME), mais ils reçoivent peu de demandes d'aide provenant des vérificateurs de l'impôt intérieur.

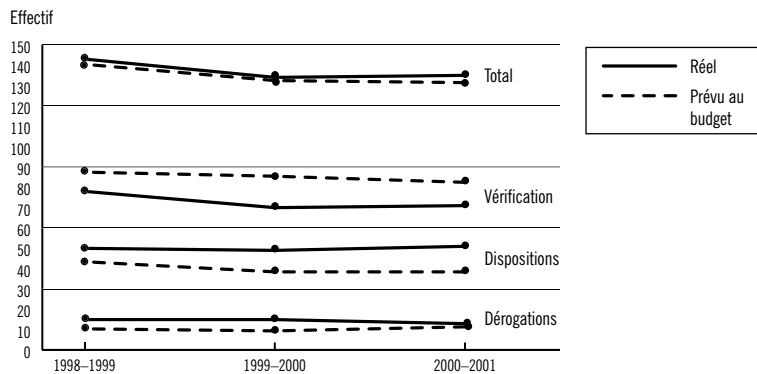
7.32 Selon les données sur les résultats des vérifications reçues de plusieurs grands bureaux des services fiscaux, très peu de PME canadiennes ont fait l'objet d'une nouvelle cotisation pour n'avoir pas retenu l'impôt sur le paiement de revenus à des non-résidents. Les entrevues que nous avons tenues révèlent que peu d'entreprises ont été sélectionnées par les vérificateurs de l'impôt intérieur en vue d'une vérification des paiements aux non-résidents. Nous craignons que certains groupes de vérification de l'impôt intérieur ne soient pas assez sensibles aux questions d'impôt des non-résidents.

7.33 Si les groupes de vérification de l'impôt des non-résidents et de l'impôt intérieur communiquaient davantage entre eux et si les groupes de vérification de l'impôt intérieur étaient plus sensibles aux questions d'impôt des non-résidents, cela pourrait améliorer la gestion des risques de pertes de recettes fiscales provenant des non-résidents. Dans un grand bureau, nous avons observé un exemple de communication entre les deux groupes. Des gestionnaires des deux groupes parcouraient ensemble les renseignements contenus dans les déclarations de revenus, en vue d'y repérer les risques relatifs à l'impôt sur les paiements faits par des sociétés canadiennes à leurs sociétés mères ou affiliées à l'étranger, et ils sélectionnaient ainsi des dossiers à soumettre à une vérification.

7.34 Des données des trois dernières années montrent que du personnel qui, selon le budget, devait effectuer des vérifications de l'impôt des non-résidents a consacré du temps à assurer à la place d'importants services aux non-résidents (voir la pièce 7.2). Nous craignons que la substitution n'ait entraîné une lacune dans les activités prévues de vérification de l'impôt des non-résidents.

7.35 Les particularités de l'impôt des non-résidents et la structure actuelle des activités de l'Agence visant l'observation rendent encore plus nécessaires une évaluation des risques et une stratégie unifiée visant l'observation en matière d'impôt des non-résidents. Si l'Agence n'a pas d'idée précise des situations dans lesquelles des recettes fiscales risquent d'être perdues, des montants de ces pertes éventuelles et de la manière exacte dont ses ressources affectées à ce secteur décèlent l'inobservation et prennent des mesures en conséquence, nous craignons que les activités de l'Agence dans le secteur et les ressources humaines qui y sont affectées ne soient pas organisées et utilisées avec le maximum d'efficacité possible.

Pièce 7.2 Personnel des Opérations des non-résidents exerçant des activités relatives à la vérification, aux dispositions et aux dérogations



Source : Direction de l'impôt international, rapports sur le rendement

7.36 Recommandation. L'Agence des douanes et du revenu du Canada devrait évaluer pleinement les risques de pertes de recettes fiscales dans toutes les activités relatives aux non-résidents et élaborer une stratégie unifiée permettant de gérer ces risques.

Réponse de l'Agence. L'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) est d'accord avec cette recommandation. Des travaux pour établir un cadre d'évaluation du risque en matière de fiscalité internationale sont en cours, mais ne sont pas complètement intégrés à la stratégie actuelle en matière d'observation de la fiscalité internationale.

La stratégie en matière d'observation de la fiscalité internationale a été présentée en mai 2000 et reflète celle plus globale de l'ADRC en matière d'amélioration de l'observation. Elle est basée sur un processus entièrement intégré des risques fiscaux visant à développer des critères vérifiables et continus d'évaluation du risque dont le but est de donner une direction aux mesures en matière d'observation liées à tous les secteurs de la fiscalité internationale. La prise en compte du régime fiscal qui s'applique aux non-résidents est partie intégrante de cette stratégie.

L'ADRC a déjà analysé et relevé les risques majeurs en matière d'observation dans le secteur des non-résidents. Par exemple, nous avons entrepris l'analyse des risques liés aux paiements et à l'impôt de la partie XIII (retenues d'impôt sur le revenu canadien de personnes non résidentes) en vue de vérifier le type et le montant des paiements, le montant d'impôt retenu, la complétude et la qualité des données soumises ainsi que l'étendue des problèmes potentiels en matière d'observation dans ce domaine.

D'autres informations soumises par des contribuables résidents seront aussi utilisées pour analyser et évaluer l'observation dans le programme des non-résidents. À ce propos, l'ADRC utilisera le formulaire T106 (Déclaration de renseignements sur des opérations avec lien de dépendance effectuées

avec des non-résidents) pour élaborer des critères d'évaluation du programme des non-résidents.

Ce formulaire contient de l'information pertinente en ce qui a trait aux intérêts et redevances payés à des non-résidents.

De plus, en avril 2001, un groupe de travail sur les programmes d'impôt international a été mis sur pied pour étudier les charges de travail des bureaux des services fiscaux, la structure organisationnelle visant à traiter ces dernières et le personnel nécessaire à leur exécution. L'objectif est de créer un cheminement de travail intégré pour optimiser l'efficacité et l'efficience des opérations.

Bien que les activités d'exécution liées à l'observation de la législation fiscale sur les retenues d'impôt des non-résidents soient effectuées par des employés du secteur pertinent dans les bureaux des services fiscaux, la Direction de l'impôt international (DII) continue d'améliorer ses communications avec d'autres programmes de vérification pour faire en sorte que les questions concernant les non-résidents soient bien comprises dans toute l'organisation. À cet égard, la DII s'affaire à examiner les rapports entre la Vérification des petites et moyennes entreprises et la Vérification au niveau international. Les résultats de cette étude dicteront les mesures à prendre éventuellement pour améliorer la situation.

Les rapports sur le rendement de l'Agence ne fournissent pas une information complète concernant les résultats des activités qui visent l'observation de la loi par les non-résidents

7.37 Le rapport sur le rendement de la Direction de l'impôt international, qui a été établi pour servir à l'intérieur de l'Agence, fournit les genres de renseignements suivants :

- statistiques sur les ressources utilisées et les résultats obtenus dans différents secteurs des opérations des non-résidents;
- résultats des vérifications entreprises par les vérificateurs de l'impôt des non-résidents;
- nombre d'appels, de lettres et de mesures d'exécution traités par les agents chargés de la tenue des comptes des non-résidents;
- nombre de dérogations et de certificats concernant une disposition délivrés ainsi que le montant de l'impôt perçu et protégé.

7.38 En revanche, le rapport n'indique pas les résultats suivants en ce qui concerne les non-résidents :

- nouvelles cotisations établies par les vérificateurs de l'impôt intérieur des grandes sociétés et des petites et moyennes entreprises, à l'égard des entreprises qui n'effectuent pas de retenues d'impôt sur les paiements faits à des non-résidents pour des services rendus au Canada;
- impôt supplémentaire découlant de nouvelles cotisations établies par les vérificateurs de l'impôt international à l'égard de particuliers, de sociétés et de fiduciaires non résidents;

- redressements que les vérificateurs apportent aux impôts à payer par les non-résidents, par suite de l'examen de cas complexes de disposition d'immobilisations.

Ces résultats sont indiqués sous les activités d'autres programmes.

7.39 Le rapport fournit des renseignements sur le total de l'impôt versé par les non-résidents lorsqu'ils disposent de biens détenus au Canada. Il n'indique pas séparément l'impôt supplémentaire découlant de nouvelles cotisations établies par la Direction de l'impôt international lorsque celle-ci effectue l'examen de conformité relatif à la disposition, qui ne représente qu'une faible proportion du total de l'impôt. En présentant le montant total d'impôt perçu, les résultats des activités relatives à l'observation ne sont pas clairement indiqués.

7.40 Le rapport précise le montant de recettes fiscales qui a été protégé du fait que l'Agence a refusé des dérogations demandées par des non-résidents. Nous croyons qu'accorder des dérogations est un service rendu aux non-résidents et que le montant global de l'impôt auquel l'Agence a renoncé par voie de dérogations pourrait être signalé à titre de service fourni par l'ADRC.

7.41 Des rapports plus précis sur le montant et la source de l'impôt des non-résidents qui découle de nouvelles cotisations établies par les vérificateurs dans chacun des programmes de vérification de l'Agence pourraient fournir des données utiles pour évaluer les risques de pertes de recettes fiscales provenant des non-résidents. Le système d'information de gestion actuel pourrait servir à produire de meilleurs rapports.

7.42 **Recommandation.** L'Agence des douanes et du revenu du Canada devrait recueillir des données sur le rendement pour toutes les activités touchant les non-résidents, de façon à déterminer les risques de pertes d'impôt et à faire une évaluation complète des risques associés à l'impôt des non-résidents.

Réponse de l'Agence. L'Agence des douanes et du revenu du Canada est d'accord avec cette recommandation. Elle continuera d'étudier des moyens, selon les ressources disponibles, d'améliorer la complétude et l'exactitude des rapports liés aux activités des non-résidents de façon globale dans le cadre de ses efforts en vue de cerner l'impôt à risque et de mettre au point un outil d'évaluation des risques associés à l'impôt des non-résidents.

Activités d'observation

L'Agence ne contrôle pas automatiquement si les émigrants, dans leurs déclarations de revenus, s'acquittent de leur obligation de déclarer les gains en capital

7.43 Chaque année, plus de 35 000 Canadiens émigrent, et la déclaration de revenus pour leur dernière année de résidence au pays est traitée par le Bureau international des services fiscaux. Avant d'établir une cotisation, celui-ci soumet la déclaration de revenus de chaque émigrant à plusieurs contrôles initiaux visant à confirmer la conformité des montants demandés au titre des exemptions personnelles, des frais de déménagement et des crédits d'impôt remboursables (tels que le crédit pour la taxe sur les produits et services et les crédits d'impôt pour enfants). Si l'un de ces contrôles indique

qu'il n'y a pas conformité, la déclaration est sélectionnée pour que les crédits fassent l'objet d'un examen.

7.44 Depuis longtemps, les contribuables qui émigrent sont réputés avoir disposé de leurs actions de sociétés cotées en bourse à la valeur marchande que ces actions avaient le jour de leur départ du Canada. Le contribuable doit déclarer le gain en capital non réalisé se rapportant à ces actions et payer l'impôt correspondant. Lorsque l'Agence traite la déclaration de revenus, elle ne procède à aucun contrôle initial de l'observation, par l'émigrant, de son obligation de déclarer le gain en capital non réalisé et de payer l'impôt correspondant. Si l'on rapprochait la déclaration de revenus de la dernière année et les déclarations de revenus antérieures qui indiquent des revenus en dividendes ou des gains ou pertes en capital, l'Agence pourrait déceler des cas d'inobservation et les transmettre à un service chargé de les examiner.

7.45 En 1996, des dispositions législatives visant à élargir les types d'immobilisations dont un émigrant est réputé avoir disposé et à préciser les modalités de la déclaration exigée pour ces immobilisations ont été annoncées. Ces dispositions prévoyaient aussi que l'émigrant puisse fournir à l'Agence une garantie au lieu de lui verser l'impôt. Les modifications sont entrées en vigueur en juin 2001 et elles sont rétroactives à octobre 1996.

7.46 En vertu de ces nouvelles règles, les immobilisations d'un nombre accru de catégories sont réputées avoir fait l'objet d'une disposition du fait de l'émigration. Il est donc encore plus important que l'Agence établisse un système de sélection pour détecter les problèmes d'observation liés à la déclaration des gains en capital non réalisés par les émigrants dans leur dernière déclaration à titre de résident du Canada.

7.47 Recommandation. L'Agence des douanes et du revenu du Canada devrait instaurer un mécanisme de sélection pour déceler les cas où un contribuable ne respecte pas son obligation de déclarer les gains en capital qui découlent de son émigration.

Réponse de l'Agence. L'Agence des douanes et du revenu du Canada est d'accord avec cette recommandation. Elle continuera de prendre des mesures pour s'assurer que ce mécanisme de sélection soit intégré aux systèmes de traitement en voie d'élaboration pour l'application des règles sur la migration des contribuables.

Déterminer si un non-résident a un établissement stable au Canada comporte des difficultés

7.48 Une importante condition de l'application de certaines règles touchant les non-résidents est de savoir si le non-résident qui fait affaire au Canada y a un établissement stable ou une base fixe. S'il n'a ni établissement stable ni base fixe au Canada, une convention fiscale bilatérale peut exonérer de l'impôt du Canada tout le revenu tiré des services rendus au Canada. L'Agence accorde alors une dérogation et aucun impôt n'est retenu sur les paiements faits au non-résident. Si la dérogation n'a pas été demandée à l'avance et qu'un montant d'impôt a été retenu, le particulier non résident ou la société non résidente peut demander un remboursement en produisant,

auprès du Bureau international des services fiscaux (BISF), une déclaration de revenus accompagnée de la documentation voulue. Le BISF traite chaque année environ 1 200 demandes de remboursement reçues de sociétés non résidentes, et approximativement 20 p. 100 de ces demandes sont fondées sur l'affirmation que le demandeur n'a pas d'établissement stable au Canada.

7.49 Déterminer s'il y a un établissement stable au Canada est une tâche qui incombe aux vérificateurs de l'impôt international, qui aident les agents du programme des non-résidents dans les différents bureaux des services fiscaux. Plus de 200 déterminations du genre sont effectuées chaque année dans l'ensemble du Canada. Si le non-résident a un établissement stable au Canada, le revenu canadien net est imposé au taux de l'impôt du Canada qui s'applique.

7.50 En 2000, un non-résident a contesté devant les tribunaux, qui lui ont donné gain de cause, la façon dont l'Agence détermine si un non-résident qui rend des services professionnels au Canada y a un établissement stable. Le tribunal a statué que le non-résident n'avait pas d'établissement stable au Canada parce qu'il n'exerçait pas de contrôle sur l'espace dans lequel il assurait un service de formation, dans les locaux du payeur canadien. La Direction de l'impôt international a publié en mars 2001 un communiqué expliquant qu'elle appliquerait la décision du tribunal au cas par cas, après l'examen des faits.

7.51 L'Agence a estimé que, au moment où l'affaire a été tranchée par le tribunal, 46 cas semblables, qui représentaient des revenus bruts de 262 millions de dollars gagnés au Canada par des non-résidents, étaient en attente d'une détermination relative à la présence d'un établissement stable. Chaque mois, d'autres cas semblables doivent faire l'objet d'une détermination à la suite de demandes de remboursement reçues de non-résidents.

7.52 Dans les bureaux des services fiscaux que nous avons visités, nous avons examiné des dossiers comportant une détermination récente relative à la présence d'un établissement stable. Nous craignons que le communiqué de mars 2001, émis par la Direction, n'ait pas donné aux vérificateurs des indications suffisamment claires sur la façon dont les déterminations doivent être effectuées.

7.53 De nombreux cas demeurent une énigme pour les vérificateurs. Certains de ces cas touchent des sociétés non résidentes qui, durant une longue période ou de façon répétitive, rendent des services spécialisés à leurs filiales canadiennes.

7.54 Les bureaux des services fiscaux ont un urgent besoin de directives plus claires qui les aideraient à rendre, au sujet de la présence d'un établissement stable, des opinions plus cohérentes, conformes à la définition internationalement reconnue fournie par l'Organisation de coopération et de développement économiques et aux obligations découlant des conventions fiscales dont le Canada est partie.

7.55 Recommandation. L'Agence des douanes et du revenu du Canada devrait examiner les cas qui exigent une détermination concernant la présence d'un établissement stable et élaborer, à l'intention de ses bureaux des services fiscaux, des critères plus clairs pour la prise de décision.

Réponse de l'Agence. L'Agence des douanes et du revenu du Canada est d'accord avec cette recommandation. La détermination de la présence d'un établissement stable repose sur les faits propres à chaque situation. Elle doit donc être faite au cas par cas. Le communiqué sur la détermination de l'établissement stable, émis en mars 2001 par la Direction de l'impôt international (DII) aux bureaux des services fiscaux, traitait des facteurs à prendre en considération pour une telle détermination selon des faits semblables à ceux du cas visé par la décision judiciaire. Il existe des procédures de renvoi de dossiers à la DII lorsqu'on a besoin d'aide au sujet d'une question d'impôt international. Un vérificateur d'un bureau des services fiscaux qui a besoin d'aide pour déterminer l'existence d'un établissement stable peut utiliser ces procédures.

La DII s'occupera également de clarifier auprès des vérificateurs, à l'aide de la correspondance, de discussions et d'ateliers, les principes qui sous-tendent la détermination de l'existence d'un établissement stable. Elle prépare à cette fin un guide complet pour les vérificateurs afin de les aider dans cette tâche.

L'Agence a accru sa capacité d'examiner, dans certains bureaux, les cas complexes de disposition de biens canadiens imposables

7.56 Les non-résidents sont tenus d'obtenir des certificats de décharge lorsqu'ils disposent de biens canadiens de certains genres, notamment de biens immobiliers, d'actions de sociétés privées ou de concessions de pétrole et de gaz. Si le vendeur ne paie pas l'impôt et n'obtient pas le certificat de décharge, l'acheteur devient redevable de l'impôt à payer. Chaque année, après avoir examiné les demandes, l'Agence délivre approximativement 22 000 certificats relatifs aux dispositions de biens canadiens imposables (voir la pièce 7.3).

Pièce 7.3 Certificats relatifs à la disposition de biens

	1999	2000	2001
Certificats délivrés	22 427	20 961	22 787
(en millions de dollars)			
Valeur des opérations	52 620	64 000	110 500
Impôt établi par les vérificateurs	10	110	280*
Total perçu (impôt et garanties)	120	300	600

*Y compris trois cas représentant au total 215 millions de dollars.

Source : Agence des douanes et du revenu du Canada

7.57 La plupart de ces certificats se rapportent à la disposition de biens immeubles à usage d'habitation; l'examen du prix de vente et du coût du bien ne présente alors pas de difficulté. Les agents du programme des non-résidents effectuent les examens, avec l'aide d'évaluateurs de biens immobiliers s'il y a lieu. Par contre, lorsque la demande de certificat concerne une société non résidente qui réorganise ses biens canadiens — le plus souvent des actions de ses filiales canadiennes — l'examen peut se révéler beaucoup plus difficile.

7.58 Dans plusieurs des dossiers plus complexes que nous avons examinés, l'Agence avait découvert des opérations qui semblaient entraîner un évitement très méthodique et très élaboré de l'impôt dans son application internationale. Ces opérations peuvent représenter un risque important pour l'assiette fiscale, particulièrement dans les années à venir.

7.59 Dans les bureaux de services fiscaux que nous avons visités, les opérations complexes sont examinées par un vérificateur de l'impôt international. Un bureau a affecté à la tâche un tel vérificateur, avec des antécédents en évitement fiscal; on effectue parfois l'évaluation de sociétés fermées. On prend soin d'examiner les opérations aux fins de l'impôt engendré par la disposition de biens visée, et sous l'angle des conséquences fiscales de toutes les opérations connexes. Dans certains cas, l'obligation pour le non-résident d'obtenir un certificat relatif à la disposition des biens donne à l'Agence la possibilité de voir la planification fiscale internationale pendant qu'elle se déroule. Nous encourageons l'Agence à utiliser pleinement cette possibilité pour étudier les incidences fiscales des opérations.

7.60 Dans les petits bureaux des services fiscaux, il se peut que les agents du programme des non-résidents ne reconnaissent pas les opérations complexes afin de les renvoyer en vue d'un examen, ou qu'un vérificateur de l'impôt international ne soit pas disponible pour entreprendre l'examen. Nous craignons que les cas complexes de disposition par un non-résident ne soient pas, dans tous les bureaux, examinés par du personnel possédant les compétences appropriées.

7.61 **Recommandation.** L'Agence des douanes et du revenu du Canada devrait faire en sorte que toutes les demandes de certificats relatifs à une disposition de biens, qui comportent des opérations complexes, soient examinées, tant pour les fins de l'impôt de l'année en cours que pour celles de l'impôt des années futures, par du personnel possédant une formation appropriée.

Réponse de l'Agence. L'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) est d'accord avec cette recommandation et continuera d'accorder la formation et l'apprentissage à tous les membres de son personnel qui participent directement ou indirectement à la délivrance des certificats. L'ADRC reconnaît les avantages d'avoir un personnel bien formé et travaille conséquemment à l'élaboration de nouveaux cours de formation et d'outils d'apprentissage qui viendront compléter ceux qui existent déjà.

À titre d'exemple, la Direction de l'impôt international a développé de nouveaux outils, tel que le système appelé Base de données des dispositions des non-résidents et des émigrants, lequel simplifiera le processus de disposition en fournissant au personnel accès à l'information pertinente sur le contribuable, tout en veillant ainsi à l'observation fiscale présente et future pour ce programme. Ce nouveau système est maintenant à la phase d'essai dans un certain nombre de bureaux des services fiscaux et devrait être mis en œuvre à l'échelle nationale d'ici la fin du présent exercice.

La saisie électronique des données fiscales sur les non-résidents accuse du retard par rapport à la saisie électronique des données fiscales sur les résidents

7.62 L'Agence n'utilise pas pleinement certaines données fiscales concernant les non-résidents pour déceler l'inobservation des obligations en matière de retenues, de communication de renseignements et de production de déclarations ou pour entreprendre une activité initiale d'exécution de la loi. Les problèmes suivants se posent dans le cas de ces données :

- elles ne sont pas accessibles sous forme électronique;
- les différents systèmes employés pour conserver ces données ne communiquent pas de façon automatique;
- les données conservées dans ces systèmes n'ont en commun aucun identificateur du contribuable.

7.63 Par exemple, les données produites par les employeurs canadiens pour indiquer les revenus gagnés et les impôts retenus sont enregistrées sur support électronique et rapprochées avec les revenus gagnés et impôts retenus que les employés — et certains consultants — résidant au Canada indiquent dans leurs déclarations de revenus. Les données de même nature produites par les payeurs pour la plupart des consultants non résidents ne sont pas enregistrées sur support électronique et ne peuvent pas être rapprochées automatiquement des données correspondantes indiquées par les non-résidents qui produisent une déclaration de revenus.

7.64 La saisie et le rapprochement électroniques permettraient de relever des inexactitudes dans les déclarations de revenus et également d'automatiser certaines activités d'exécution visant les non-résidents. Par exemple, la saisie électronique des données relatives aux paiements faits à des fournisseurs non résidents de services ou aux dérogations fondées sur le revenu et les dépenses permettrait de générer automatiquement des demandes de production de déclaration de revenus.

7.65 Les non-résidents qui choisissent de verser leurs acomptes provisionnels d'impôt en fonction de leur revenu de location net au lieu de leur revenu de location brut sont tenus de produire une déclaration de revenus. Notre examen a révélé que l'Agence a permis, durant plusieurs années, à des non-résidents qui n'avaient pas produit de déclaration de revenus de continuer à verser leurs acomptes provisionnels d'après leur revenu de location net. Ces choix fondés sur une estimation du revenu de location net pourraient faire l'objet de rapprochements électroniques, si bien que le système opposerait automatiquement un refus à tout non-résident qui

fait un choix pour la troisième fois avant d'avoir produit une déclaration de revenus. L'Agence prend automatiquement des mesures auprès des Canadiens dont les données concernant le revenu indiquent qu'une déclaration de revenus est nécessaire, mais n'a pas été produite.

7.66 Quand il traite la déclaration de revenus d'un non-résident qui a disposé de biens, le Bureau international des services fiscaux (BISF) n'a pas accès à la base de données contenant tous les renseignements relatifs au certificat établi à l'égard de la disposition. Si le contribuable n'annexe pas le certificat à sa déclaration de revenus lorsqu'il demande un redressement d'impôt, il arrive souvent que le BISF transmette la déclaration au bureau des services fiscaux dans lequel le certificat a été établi, afin de s'assurer de l'impôt payé. Si le BISF avait accès à la base de données, du personnel des bureaux des services fiscaux chargé de l'impôt des non-résidents n'aurait pas à valider manuellement l'impôt payé.

7.67 De façon générale, la saisie et le rapprochement électroniques des données fiscales des non-résidents semblent accuser du retard par rapport aux mêmes opérations électroniques pour les données fiscales des résidents. Si l'Agence accroissait la saisie et le rapprochement électroniques des données des non-résidents et centralisait au BISF certaines activités initiales d'exécution de la loi, du personnel chargé de l'impôt des non-résidents dans les bureaux des services fiscaux serait libéré pour effectuer d'autres activités, notamment pour déterminer quels non-résidents sont redevables d'un montant supplémentaire d'impôt ou quels payeurs ont omis de retenir l'impôt sur des paiements à des non-résidents, mais ne sont pas encore identifiés dans les données de l'Agence.

7.68 Recommandation. L'Agence des douanes et du revenu du Canada devrait davantage s'efforcer d'amener ses activités de saisie et de rapprochement électroniques des données fiscales des non-résidents au même niveau que ses activités correspondantes pour les résidents, ainsi que de mieux coordonner entre le Bureau international des services fiscaux et les bureaux des services fiscaux ses activités d'exécution simples.

Réponse de l'Agence. L'Agence des douanes et du revenu du Canada est d'accord avec cette recommandation. Elle cherche présentement des moyens d'établir des liens entre les données entreposées dans ses systèmes pour rehausser ses efforts visant à accroître l'observation.

Pour améliorer notre capacité de validation des données portant sur les déclarations produites, le Bureau international des services fiscaux (BISF) et tous les bureaux des services fiscaux auront accès à la Base de données des dispositions des non-résidents et des émigrants qui contient toutes les données sur les certificats de disposition. Ce système, présentement à l'essai dans un certain nombre de bureaux des services fiscaux, devrait être mis en œuvre à l'échelle nationale d'ici la fin de l'exercice financier. Cette mesure permettra à tous les bureaux, y compris le BISF, d'accéder à l'ensemble des données pertinentes concernant les dispositions des non-résidents, ce qui devrait réduire sensiblement le délai de validation des données figurant dans les déclarations produites.

Depuis l'année 2001, nous avons révisé nos procédures administratives, ainsi que les systèmes d'information utilisés pour traiter les revenus locatifs gagnés par des non-résidents du Canada. Nous pouvons ainsi valider annuellement les données sur les clients et nous assurer que les intéressés se sont bien acquittés de leurs obligations de produire des déclarations ou de payer leur juste part d'impôt, en vertu de la partie XIII de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

La Direction de l'impôt international s'affaire actuellement à rendre accessibles en direct toutes les données liées aux déclarations de renseignements comme la déclaration de renseignements concernant les services rendus au Canada par des non-résidents.

En outre, nous nous efforçons d'établir une distinction claire et nette quant aux rôles dévolus au BISF et aux autres bureaux des services fiscaux en ce qui concerne nos programmes d'observation et d'exécution. Par exemple, en plus de l'exécution courante des dispositions relatives aux retenues des non-résidents, des projets d'observation relevant du BISF ont été mis en œuvre. Ces programmes visent à recouvrer des recettes fiscales susceptibles d'être compromises, tout en profitant de la base de connaissances et de compétences centralisées du BISF. Soulignons aussi que nous nous affairons présentement à recueillir des données auprès de nos bureaux partout au pays en ce qui concerne leurs charges de travail et leurs responsabilités respectives afin de pouvoir leur fournir des instructions rationalisées en nous fondant sur le présent apport et sur les réactions associées.

L'administration de l'impôt des non-résidents comporte certains manques d'uniformité

7.69 L'uniformité est l'un des critères d'une bonne administration fiscale. Étant donné une situation fiscale précise, le contribuable doit pouvoir s'attendre à être traité de la même manière par n'importe quel bureau des services fiscaux au Canada. À cette fin, l'Administration centrale communique ses lignes de conduite aux bureaux locaux par plusieurs moyens : manuels et communiqués, cours de formation, conférences régionales, outils électroniques et consultations avec des spécialistes de certains aspects de la fiscalité. Toutefois, nous avons observé plusieurs disparités entre les bureaux des services fiscaux pour ce qui est de certaines pratiques de fonctionnement et d'établissement des nouvelles cotisations.

7.70 Par exemple, l'Agence vérifie le revenu de location du non-résident lorsqu'on lui demande de délivrer un certificat à l'égard de la disposition de biens. Le nombre d'années pour lesquelles une nouvelle cotisation peut alors être établie en ce qui concerne le revenu de location varie d'un bureau des services fiscaux à l'autre. Certains bureaux attendent que la nouvelle cotisation relative au revenu de location ait été établie avant de délivrer un certificat à l'égard de la disposition des biens, tandis que d'autres bureaux délivrent le certificat même si la nouvelle cotisation d'impôt sur le revenu de location n'a pas encore été établie, ce qui diminue la probabilité de recouvrer l'impôt impayé sur le revenu de location.

7.71 Lorsqu'ils achèvent une détermination concernant la présence d'un établissement stable, certains bureaux, avant d'approuver un remboursement,

calculent les retenues salariales que la société non résidente est tenue de verser au Canada, mais d'autres bureaux ne le font pas.

7.72 Les bureaux des services fiscaux ont des exigences différentes avant de permettre à un employeur de réduire le montant à retenir sur la paie d'un employé non résident au titre de l'impôt sur le revenu. Un bureau a établi une nouvelle cotisation à l'égard d'un employeur pour n'avoir pas retenu d'impôt sur le revenu versé à un employé non résident au titre de services rendus à l'extérieur du Canada, parce que l'employé n'avait pas obtenu de l'Agence une dérogation. Un autre bureau, dans une situation semblable, n'a pris aucune mesure contre l'employeur.

7.73 Nous avons par ailleurs observé des incohérences dans le montant de la nouvelle cotisation d'impôt qui est établie contre le payeur lorsque le vérificateur découvre qu'il y a eu omission d'effectuer des retenues d'impôt sur des paiements faits à des non-résidents au titre de services. Dans certains cas, la nouvelle cotisation d'impôt est établie d'après le montant final prévu de l'obligation fiscale du non-résident envers le Canada. Dans d'autres cas, la nouvelle cotisation d'impôt est calculée d'après le plein montant des paiements contractuels, alors qu'il est évident que le non-résident sera imposé sur un montant moindre. Les sommes en jeu sont parfois importantes. Dans un cas précis, le choix d'une méthode au lieu de l'autre pourrait entraîner une différence de dizaines de millions de dollars. La façon d'appliquer les pénalités et les intérêts aux nouvelles cotisations du genre manque elle aussi d'uniformité.

7.74 Recommandation. Afin d'assurer l'uniformité, la Direction de l'impôt international devrait établir définitivement des directives sur les politiques administratives qui sont en suspens et surveiller l'application de ces politiques par les bureaux des services fiscaux.

Réponse de l'Agence. L'Agence des douanes et du revenu du Canada est d'accord avec cette recommandation et travaille avec ardeur à compléter ses directives portant sur ses politiques administratives. La Direction de l'impôt international (DII) continuera d'élaborer et d'améliorer ses politiques administratives pour veiller à ce que tous les clients reçoivent un traitement juste, uniforme et équitable dans le cadre du régime fiscal canadien. À cet effet, la DII a rencontré un certain nombre d'intervenants, y compris les experts renommés du Comité consultatif sur l'impôt international, pour examiner les sujets de préoccupation et elle poursuivra ses efforts de communication avec les associations du secteur privé. La DII considère que ces consultations soutenues lui permettront de définir des politiques administratives plus claires et mieux adaptées aux industries visées, ce qui améliorera l'uniformité et l'observation volontaire. L'Agence travaille aussi en étroite collaboration avec le ministère des Finances, dans le cadre de cette activité, pour veiller à ce que les nouvelles règles administratives soient conformes à la politique fiscale du gouvernement.

La DII veille à la cohérence au palier national et à la prestation de programmes équilibrés en donnant une orientation fonctionnelle, en assurant le soutien des programmes, et en fournissant des politiques et des lignes

directrices, une assistance technique et un cadre de responsabilisation aux bureaux des services fiscaux pour toutes les activités du secteur des non-résidents, tout en contrôlant le rendement et les résultats des programmes et en participant aux examens de la qualité. La Direction surveille actuellement l'application des politiques administratives dans les bureaux des services fiscaux et elle poursuivra cette pratique au fur et à mesure que de nouvelles politiques améliorées seront mises en œuvre.

L'Agence n'a pas assuré le suivi pour certains non-résidents à revenu élevé qui n'avaient pas produit de déclaration de revenus

7.75 Dans certains cas, l'Agence n'a pas estimé, déterminé ou perçu l'impôt du Canada dont le non-résident était peut-être redevable en plus des sommes retenues à la source pour des services rendus au Canada.

7.76 Une étude de la Direction de l'impôt international a révélé que, pour une année particulière, moins de 2 p. 100 des particuliers non résidents, et moins de 20 p. 100 des sociétés non résidentes, qui avaient reçu des paiements au titre de services rendus au Canada ont produit une déclaration de revenus. Cette étude identifiait un certain nombre de particuliers qui n'avaient pas produit de déclaration de revenus et elle indiquait pour chacun le montant estimatif de l'impôt impayé. Sur 31 particuliers non résidents qui avaient reçu chacun plus de 1 million de dollars pour des services rendus au Canada, 29 n'avaient pas produit de déclaration de revenus. Vingt de ces particuliers sont des acteurs qui n'ont droit à aucune exemption d'impôt aux termes de la convention fiscale applicable et dont le revenu gagné au Canada est imposable dans sa totalité. L'Agence a estimé à 10 millions de dollars le montant éventuel de l'impôt exigible de ces 20 non-résidents pour l'année en question. L'Agence n'a pris aucune mesure à l'égard de ces contribuables et elle n'a pas analysé les recettes fiscales des années d'imposition futures qui risquaient d'être perdues; elle a ainsi accordé à certains non-résidents ce qui équivalait à une remise gracieuse d'une partie de l'impôt.

7.77 C'est dans ce climat d'inobservation de la loi que, en juin 2001, des modifications législatives au régime fiscal des acteurs non résidents qui travaillent dans l'industrie cinématographique et télévisuelle ont reçu la sanction royale. Les modifications ont été apportées afin de simplifier les exigences de production d'une déclaration applicables aux acteurs non résidents de cette industrie et de réduire les formalités administratives. Les acteurs sont maintenant assujettis à un impôt final de 23 p. 100 du revenu brut et ne sont plus tenus de produire une déclaration de revenus.

7.78 L'Agence a créé une unité des services pour l'industrie cinématographique dans trois grands bureaux des services fiscaux. Cela lui permet non seulement d'assurer aux membres de cette industrie un meilleur service lorsqu'une dérogation fiscale est demandée, mais aussi d'effectuer des vérifications de la conformité aux exigences de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'Agence n'a actuellement aucun plan précis à l'égard des non-résidents qui n'ont pas produit de déclaration de revenus.

7.79 Recommandation. L'Agence des douanes et du revenu du Canada devrait prendre des mesures conséquentes lorsqu'elle identifie des non-résidents qui ne se sont pas conformés aux exigences en matière de production d'une déclaration de revenus.

Réponse de l'Agence. L'Agence des douanes et du revenu du Canada (ADRC) est d'accord avec cette recommandation. Tous les non-résidents, y compris les acteurs non-résidents, sont assujettis à la retenue d'impôt à la source pour les services rendus au Canada. Pour ce qui est de la situation des acteurs non-résidents mentionnée dans ce chapitre, afin de régler les questions d'observation, l'ADRC et le ministère des Finances ont tenu de sérieuses consultations avec l'industrie cinématographique en vue de veiller à une imposition équitable et uniforme des particuliers qui œuvrent dans ce secteur d'activité. Ces discussions se sont traduites par des changements dans le régime d'observation de ce secteur et ont mené à la création d'une fonction propre à cette industrie, soit la mise sur pied de trois unités locales de services cinématographiques, l'adoption de nouveaux éléments législatifs visant ce secteur et, enfin, des lignes directrices de dispense spécifiques.

Soulignons également que l'étude sur l'observation des non-résidents entreprise par l'Agence s'est traduite par un certain nombre de conclusions et de recommandations que l'ADRC et le ministère des Finances étudient de près. Celles-ci incluent tant des modifications éventuelles à apporter à la politique et aux procédures qu'aux systèmes et à la législation pour améliorer les efforts d'observation et d'exécution visant les non-résidents.

L'Agence continue par ailleurs de prendre les mesures d'exécution courantes visant à régler les problèmes d'observation décelés chez les non-résidents. Elle continuera aussi d'améliorer la sélection des dossiers d'impôt sur le revenu à vérifier pour accroître l'efficacité de ses exigences de production de déclarations pour les non-résidents.

L'Agence a examiné les dossiers d'autres employés non résidents à revenu élevé

7.80 De nombreux employés non résidents ayant un revenu élevé sont des athlètes qui jouent pour des équipes canadiennes de sport professionnel. À titre d'employés non résidents, ces particuliers produisent des déclarations de revenus et demandent d'être exemptés de l'impôt du Canada sur le revenu qu'ils gagnent pour des services fournis à l'extérieur du Canada. Pour confirmer la déclaration d'un tel employé, l'Agence doit s'assurer qu'il n'est pas résident du Canada et que le montant total déclaré au titre des services rendus au Canada est exact.

7.81 Dans les années 1990, l'Agence a commencé d'examiner le statut de résidence de tous les athlètes non résidents et le revenu déclaré dans leurs déclarations de revenus. De plus, l'Agence a élaboré, avec la collaboration des équipes canadiennes de sport professionnel, une formule pour répartir le revenu d'un athlète entre les services rendus au Canada et les services rendus aux États-Unis. Les athlètes non résidents peuvent réduire leur impôt du Canada au moyen de primes et de conventions de retraite, lesquelles peuvent être imposées à un taux moins élevé que le revenu d'emploi. L'Agence

continue d'examiner les moyens utilisés à cette fin, pour s'assurer de leur conformité aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et des règlements connexes.

7.82 Depuis trois ans, l'Agence examine aussi les déclarations de revenus des non-résidents qui travaillent pour des transporteurs aériens qui sont établis au Canada. Dans certains cas, les vérificateurs ont contesté le statut de résidence du contribuable; dans d'autres cas, ils ont mis en doute la répartition du revenu entre les services rendus au Canada et ceux rendus à l'extérieur du pays. L'Agence a ainsi établi une nouvelle cotisation pour plus de 200 contribuables, ce qui a ajouté 2,9 millions de dollars aux recettes fiscales.

Le commerce électronique pose des problèmes nouveaux pour l'administration de l'impôt des non-résidents

7.83 Le commerce électronique, c'est-à-dire les entreprises qui offrent des services électroniques ou qui vendent des marchandises par voie électronique, pose des problèmes nouveaux dans le domaine de l'impôt international. Leur mode de fonctionnement remet en question deux notions centrales des conventions fiscales internationales :

- **la nature du revenu.** Par exemple, la loi fiscale intérieure et les conventions fiscales disposent que les paiements faits à des non-résidents sont imposés à des taux différents selon que le paiement est fait au titre de redevances ou au titre de produits et services. Le commerce électronique rend souvent difficile la distinction entre paiements de redevances et paiements pour des produits et services;
- **le lieu où un revenu est gagné.** En vertu de la plupart des conventions fiscales, le revenu d'entreprise est imposé dans le pays où l'entreprise a un établissement stable ou une base fixe. Avec le commerce électronique, la source d'un revenu d'entreprise perd de son importance.

7.84 Par l'intermédiaire d'un certain nombre de groupes de travail, l'Organisation de coopération et de développement économiques est en train d'élaborer des lignes directrices sur l'imposition du commerce électronique par les pays membres. Le Canada fait partie de certains de ces groupes de travail. La Division de l'évitement fiscal et des vérifications spéciales de l'Agence (un élément de la Direction de la vérification, Direction générale des programmes de l'observation) gère cette initiative concernant le commerce électronique; toutefois, il est difficile de voir comment se fera, à l'échelle internationale, la vérification des entreprises n'ayant aucun établissement stable.

L'Accord Canada-Barbade en matière d'impôt sur le revenu est utilisé pour réduire l'impôt du Canada

7.85 Au cours de notre examen de dossiers de non-résidents, nous avons remarqué que l'Agence avait découvert un certain nombre de stratagèmes conçus pour exploiter l'Accord Canada-Barbade en matière d'impôt sur le revenu. Le Canada conclut habituellement des conventions fiscales en vue d'éviter la double imposition. La Barbade n'impose pas les gains en capital. Cependant, l'Accord permet au résident de la Barbade de demander une

exemption de l'impôt du Canada sur des gains en capital qui seraient autrement assujettis à l'impôt du Canada. L'Agence examine actuellement des opérations par lesquelles des gains en capital gagnés au Canada sont réputés être un revenu gagné à la Barbade.

7.86 Dans un stratagème, la propriété d'une société privée canadienne est détenue par une fiducie qui réside à la Barbade. Le gain en capital sur la vente des actions est assujetti à l'impôt du Canada parce que les actions sont des biens canadiens imposables. La fiducie vend les actions et demande l'exemption de l'impôt du Canada prévue par l'Accord. Le gain n'est pas imposé à la Barbade.

7.87 Un deuxième stratagème, celui de la fiducie de conjoint à l'étranger, a pour effet de transférer du Canada à la Barbade un gain en capital non réalisé. Il comporte la série suivante d'opérations :

- des actions d'une société canadienne sont vendues — à leur coût aux fins de l'impôt — à une fiducie résidant à la Barbade, établie en faveur du conjoint du contribuable;
- la fiducie vend ensuite les actions — à leur juste valeur marchande — aux particuliers qui en étaient initialement les propriétaires;
- enfin, la fiducie demande l'exemption de l'impôt du Canada prévue par l'Accord Canada-Barbade.

Cette série d'opérations vise à augmenter le coût des actions aux fins de l'impôt jusqu'à leur juste valeur marchande actuelle. Si ce résultat est atteint, tout gain réalisé par la suite du fait de la vente des actions à un tiers sans lien de dépendance sera réduit du montant de l'augmentation factice du coût des actions aux fins de l'impôt.

7.88 L'Agence a repéré 53 exemples du deuxième stratagème, ce qui représente le transfert du Canada à la Barbade de gains en capital globalement supérieurs à 800 millions de dollars. Elle étudie actuellement le stratagème afin de déterminer si elle peut s'y opposer avec succès.

7.89 Dans un troisième stratagème, une société résidant dans un paradis fiscal était propriétaire d'une société canadienne. La vente des actions de la société canadienne assujettirait normalement à l'impôt sur le revenu du Canada le gain en capital découlant de la vente. Mais la société propriétaire a transféré sa résidence du paradis fiscal à la Barbade et elle a demandé l'exemption de l'impôt du Canada prévue par l'Accord. Au cours de notre vérification, nous avons vu un exemple de ce stratagème auquel l'Agence s'est opposée avec succès, recouvrant ainsi plus de 50 millions de dollars en impôt.

7.90 Les stratagèmes d'évitement fiscal peuvent également exploiter d'autres conventions fiscales. Il y a plusieurs années, l'Agence a relevé des stratagèmes dans lesquels d'autres conventions fiscales auxquelles le Canada est partie permettaient de soustraire des gains en capital à l'impôt du Canada dans certaines conditions. La *Loi sur l'interprétation des conventions en matière d'impôts sur le revenu* a par la suite été modifiée de telle manière que le Canada puisse imposer le gain en capital concerné.

7.91 Recommandation. L'Agence des douanes et du revenu du Canada devrait rester vigilante afin de s'assurer qu'aucune convention fiscale ne soit utilisée de façon inappropriée pour réduire l'impôt du Canada et elle devrait, s'il y a lieu, demander la modification des dispositions législatives ou des conventions fiscales de façon à protéger l'assiette fiscale du Canada.

Réponse de l'Agence. Nous convenons que l'Agence des douanes et du revenu du Canada continuera d'exercer une surveillance vigilante pour veiller à ce que les conventions fiscales ne soient pas utilisées incorrectement pour réduire l'impôt canadien. Comme cela est mentionné au paragraphe 7.90, les fonctionnaires de l'Agence font rapidement des démarches pour que des modifications législatives ou des modifications aux conventions fiscales soient apportées au besoin de manière à protéger l'assiette fiscale du Canada.

Conclusion

7.92 Plus de 1,7 million de non-résidents reçoivent des revenus imposables de plus de 80 000 Canadiens. En 2000-2001, les non-résidents ont payé approximativement trois milliards de dollars en impôt sur ces revenus. Cette somme augmentera vraisemblablement, étant donné la multiplication des sociétés multinationales, des possibilités d'investissement à l'échelle mondiale et des travailleurs qualifiés prêts à travailler dans un pays autre que le leur.

7.93 L'Agence a l'intention d'offrir davantage de services électroniques afin d'aider les non-résidents à s'acquitter de leurs obligations fiscales. Toutefois, ses activités visant à faire observer la loi par les non-résidents sont réparties entre de nombreuses divisions de la Direction générale des programmes de l'observation. Tant qu'une évaluation des risques n'aura pas été faite et qu'une stratégie complète en matière d'observation n'aura pas été mise en place, nous craignons que l'Agence ne puisse s'occuper de façon appropriée de tous les aspects de l'observation de la loi par les non-résidents. Il faut que l'Agence établisse des rapports sur les résultats de toutes ses activités visant à faire observer la loi par les non-résidents, afin d'accroître l'utilité de son information de gestion du rendement et d'aider à l'évaluation des risques. En outre, l'Agence pourrait faire meilleur usage de ses données fiscales sur les non-résidents, afin d'orienter les activités d'exécution visant les non-résidents et de s'assurer qu'elles sont appliquées de façon uniforme.

7.94 À l'aide des renseignements fournis par les non-résidents quand ils disposent de biens canadiens, l'Agence réussit à déceler les cas où des sociétés ou des fiducies non résidentes actives au Canada pratiquent une planification fiscale internationale peut-être abusive.

7.95 La croissance du commerce électronique augmentera la complexité de l'imposition des non-résidents. Nous encourageons donc l'Agence à continuer sa participation aux instances internationales qui fixeront les principes directeurs en la matière.

À propos de la vérification

Objectif

La vérification avait pour objet de déterminer si les règles et les procédures en vigueur suffisent à assurer un contrôle efficace sur l'établissement des cotisations d'impôt à payer sur les revenus des non-résidents provenant de sources canadiennes.

Étendue et méthode

La vérification a principalement porté sur les activités de l'Agence qui visent :

- à faciliter l'observation des articles de la *Loi de l'impôt sur le revenu* obligeant les personnes qui payent des revenus de sources canadiennes à des non-résidents à retenir et à verser de l'impôt sur ces revenus;
- à aider les contribuables non résidents à obtenir des dérogations ou des réductions de ces retenues d'impôt;
- à encourager les non-résidents (y compris les émigrants) à respecter leur obligation de produire des déclarations et de payer le montant exact d'impôt.

Nous avons examiné le plan et les activités de la Direction de l'impôt international concernant la gestion des risques de pertes de recettes fiscales provenant des non-résidents. Notre travail s'est déroulé à l'Administration centrale de cette direction, au Bureau international des services fiscaux (situé à Ottawa) et dans des bureaux des services fiscaux choisis. Nous avons examiné les dossiers de vérification sélectionnés, interviewé des gestionnaires et des employés de l'Agence et analysé des données relatives au rendement des activités visant l'observation de la loi par les non-résidents. Nous avons examiné l'aide fournie par les vérificateurs spécialistes de l'impôt international, au sujet de certaines questions complexes concernant les non-résidents, et par des groupes chargés de la vérification de l'impôt intérieur, qui s'occupent de la vérification de non-résidents. Nous avons examiné le soutien administratif accordé à ces activités par l'Administration centrale ainsi que les conseils et orientations stratégiques fournis relativement à l'évaluation des risques et à l'élaboration d'une stratégie d'amélioration de l'observation, pour les activités touchant les non-résidents. Enfin, nous avons discuté, avec des membres du secteur privé, des activités et des politiques concernant les non-résidents.

Critères

Nous avons utilisé les critères suivants :

- L'Agence doit connaître les risques de pertes de recettes fiscales qui sont associés à l'imposition des non-résidents et avoir, pour gérer ces risques, une stratégie visant l'observation de la loi par les non-résidents.
- L'Agence doit pouvoir exercer de façon satisfaisante ses activités visant l'observation de la loi par les non-résidents.
- La Direction de l'impôt international doit fournir en temps voulu, aux bureaux des services fiscaux, une orientation et une assistance fonctionnelles pour les activités relatives aux non-résidents.
- La Direction de l'impôt international doit mesurer les résultats des activités visant l'observation de la loi par les non-résidents et établir des rapports valables à ce sujet.

Équipe de vérification

Vérificateur général adjoint : Shahid Minto

Directeur principal : Barry Elkin

Directeurs : Brenda Siegel, Denis Labelle, Abid Raza et Katherine Rossetti

Pour obtenir de l'information, veuillez communiquer avec M. Barry Elkin.