

## Impôt sur le résultat Avril 2009

**DATE LIMITE DE RÉCEPTION DES COMMENTAIRES  
ADRESSÉS À L'IASB ET À L'ICCA :  
LE 31 JUILLET 2009**

Le présent exposé-sondage, dans lequel sont proposées des normes comptables, est publié par le Conseil des normes comptables. Le Conseil est constitué de personnes bien au fait de l'établissement et de l'utilisation d'états financiers, qui proviennent de cabinets, d'entreprises et des milieux universitaires. Tous les membres siègent à titre personnel et non en tant que représentants de leur employeur ou de leur organisation.

Nous vous invitons à nous faire parvenir par écrit, en votre propre nom ou au nom de votre organisation, vos commentaires sur le contenu de l'exposé-sondage. Il est souhaitable que les personnes qui sont en faveur du texte proposé expriment leur opinion au même titre que celles qui ne le sont pas.

Les commentaires ont d'autant plus de valeur qu'ils portent sur un paragraphe ou un groupe de paragraphes précis et, s'ils expriment un désaccord avec l'exposé-sondage, qu'ils expliquent clairement le problème en cause et qu'ils comportent le libellé exact des modifications suggérées, avec motifs à l'appui. Tous les commentaires reçus seront postés sur <http://www.cncanada.org/> dans les dix jours à compter de la date limite de réception des commentaires, à l'exception de ceux dont l'auteur a demandé la confidentialité.

**Pour être pris en considération, les commentaires devront parvenir au plus tard le 31 juillet 2009, à l'adresse suivante :**

**Peter Martin, CA  
Directeur, Normes comptables  
Conseil des normes comptables  
277, rue Wellington Ouest  
Toronto (Ontario) M5V 3H2**

**Pour des raisons de commodité, nous préférons recevoir les commentaires par courriel (en format Word) à l'adresse [ed.accounting@cica.ca](mailto:ed.accounting@cica.ca)**

«Les normes ne visent pas les éléments sans importance. Tout en reconnaissant que l'appréciation de l'importance relative est affaire de jugement professionnel dans chaque cas d'espèce, le CNC estime qu'il convient en règle générale d'apprécier l'importance relative par rapport au caractère significatif que peuvent revêtir les informations contenues dans les états financiers pour les décideurs. Un élément d'information ou un ensemble d'éléments d'information est réputé important s'il est vraisemblable que son omission ou son inexactitude aurait comme conséquence d'influencer ou de modifier une décision.»

(Préface des normes comptables, Manuel de l'ICCA – Comptabilité)

---

## POINTS SAILLANTS

Le Conseil des normes comptables (CNC) se propose, sous réserve des commentaires qu'il recevra à la suite de la publication de l'exposé-sondage, d'incorporer dans les PCGR canadiens la norme définitive qui résultera de l'exposé-sondage sur l'impôt sur le résultat récemment publié par l'International Accounting Standards Board (IASB). La norme définitive fera partie des IFRS qui seront adoptées en 2011 par les entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes. Cette nouvelle norme est proposée en remplacement des dispositions relatives à l'impôt sur le résultat contenues dans la norme IAS 12, «Impôt sur le résultat», et les interprétations SIC-21, «Impôt sur le résultat — Recouvrement des actifs non amortissables réévalués», et SIC-25, «Impôt sur le résultat — Changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires».

### Contexte

La stratégie du CNC pour les entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes consiste à adopter les Normes internationales d'information financière (IFRS) en tant que PCGR canadiens pour les états financiers intermédiaires et annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011<sup>1</sup>. L'IASB a récemment publié un exposé-sondage consacré à l'impôt sur le résultat. Le CNC entend remplacer les dispositions des IFRS relatives à l'impôt sur le résultat telles qu'elles figuraient dans l'exposé-sondage général d'avril 2008, «Adoption des IFRS au Canada», par celles que contiendra l'IFRS qui résultera du nouvel exposé-sondage «Impôt sur le résultat».

Le CNC élabore actuellement un référentiel distinct à l'intention des entreprises à capital fermé<sup>2</sup> qui sera vraisemblablement terminé avant la publication d'une norme définitive découlant des propositions de l'IASB sur l'impôt sur le résultat. Dans ce contexte, le CNC a décidé qu'il considérerait séparément la question de l'application de la nouvelle norme sur l'impôt sur le résultat aux entreprises à capital fermé. Puisque la norme proposée pourrait, dans l'avenir, s'appliquer aux entreprises à capital fermé, le CNC invite toutes les entités à évaluer ces propositions et à formuler des commentaires.

### Exposé-sondage de l'IASB

L'exposé-sondage de l'IASB «[Impôt sur le résultat](#)» peut être consulté sur le site Web de l'IASB.

### Comparaison de l'ES sur l'impôt sur le résultat avec les PCGR canadiens actuels

L'exposé-sondage sur l'impôt sur le résultat (ci-après «ES»), la norme IAS 12, le Statement of Financial Accounting Standards No. 109, «Accounting for Income Taxes», des États-Unis et le chapitre 3465 du Manuel de l'ICCA – Comptabilité, IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES, imposent tous la même méthode, celle des différences temporaires (ou temporelles), qui a pour objectif de comptabiliser le montant

<sup>1</sup> Le [Plan stratégique](#) du CNC et le [Plan de mise en œuvre pour l'intégration des IFRS dans les PCGR canadiens](#) peuvent être consultés sur le site Web du CNC, à [www.cncanada.org](http://www.cncanada.org).

<sup>2</sup> On peut trouver des renseignements supplémentaires sur la [stratégie du CNC concernant l'information financière des entreprises à capital fermé](#) sur le site Web du CNC, à l'adresse [www.cncanada.org](http://www.cncanada.org).

d'impôt qui serait payable ou récupérable si l'entité recouvrait ou réglait ses actifs et ses passifs à leur valeur comptable actuelle. Toutefois, toutes ces normes divergent sur un certain nombre de points, notamment sur les exceptions qu'elles prévoient à la méthode des différences temporaires, sur la comptabilisation et l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé ainsi que sur l'affectation des montants d'impôts aux composantes du résultat global et des capitaux propres.

On attend de la nouvelle norme en projet une amélioration de l'information financière dans la mesure où elle clarifie divers aspects des dispositions d'IAS 12. Elle élimine également un certain nombre des divergences de traitement comptable de l'impôt sur le résultat qui existent entre les IFRS et les PCGR américains. Le FASB entend publier l'ES pour commentaires et décider ensuite d'entreprendre ou non un projet d'adoption de la norme IFRS, ce qui éliminerait les dernières divergences qui subsistent dans le traitement comptable de l'impôt sur le résultat.

Les propositions de l'ES visent le traitement comptable de l'ensemble des impôts nationaux et étrangers qui sont basés sur le bénéfice imposable. L'impôt sur le résultat d'une société mère ou d'un investisseur dans une entreprise associée ou dans une coentreprise comprend également l'impôt sur les distributions payable par la filiale pour le compte de la société mère ou par l'entreprise associée ou la coentreprise pour le compte de l'investisseur. Le traitement comptable des subventions publiques et des crédits d'impôt pour investissement est exclu du champ d'application de l'ES, qui couvre toutefois le traitement des différences temporaires générées par de telles subventions ou de tels crédits d'impôt. Notons que les «impôts futurs» du *Manuel* sont désignés par l'expression «impôt différé» dans l'ES.

Voici les principales différences entre les propositions de l'exposé-sondage et les PCGR canadiens actuels :

#### *Champ d'application*

- Les crédits d'impôt pour investissement sont exclus du champ d'application, tant de l'ES que du chapitre 3465. Dans l'ES, un crédit d'impôt pour investissement est défini comme étant directement lié à l'acquisition d'actifs amortissables, alors que la définition actuelle des PCGR canadiens englobe l'ensemble des dépenses admissibles prévues par la législation fiscale, qu'elles soient consacrées à des actifs amortissables ou non.

#### *Différences temporaires*

Exception prévue selon les PCGR canadiens à la méthode des différences temporaires et modifiée par les dispositions proposées dans l'ES :

- L'ES prévoit une exception à la méthode des différences temporaires dans le cas d'un actif ou d'un passif d'impôt différé généré par une participation dans une filiale ou coentreprise étrangère qui est d'une durée essentiellement permanente, tant qu'il est manifeste que la différence temporaire ne s'inversera pas dans un avenir prévisible. Le chapitre 3465 comporte une exception similaire, mais assortie d'un champ d'application plus large, puisqu'il englobe les participations détenues dans tous les types de filiales et de coentreprises.

Exceptions prévues selon les PCGR canadiens à la méthode des différences temporaires et qui seront supprimées :

- L'ES ne prévoit pas d'exception à la disposition générale qui impose la comptabilisation de montants d'impôt différé dans le cas de différences temporaires générées :

- par la différence entre les conversions au taux de change historique et au taux de change de clôture du coût des actifs ou passifs non monétaires des établissements étrangers intégrés;
- dans des états financiers consolidés, par la différence entre la base fiscale d'un actif dans la juridiction fiscale de l'acheteur et son coût comptabilisé dans les états financiers consolidés.
- L'ES prévoit que les différences temporaires liées à la composante «passif» d'un instrument financier composé donneront lieu à la comptabilisation d'un passif d'impôt différé. Selon le chapitre 3465, lorsqu'une entreprise est en mesure de régler l'instrument sans incidence fiscale, elle ne comptabilise aucun écart temporaire.

Autres différences concernant les différences temporaires :

- Selon l'ES, il est prévu d'imposer que les actifs et passifs qui ont une base fiscale différente de leur valeur comptable initiale soient décomposés en deux éléments : un actif ou passif hors effets fiscaux spécifiques à l'entité et tout avantage ou désavantage fiscal spécifique à l'entité. Le premier élément serait comptabilisé et évalué selon les IFRS, et la différence temporaire qui en résulterait entre la valeur comptable et la base fiscale applicable à l'entité donnerait lieu à la comptabilisation d'un actif ou passif d'impôt différé. Lorsque la contrepartie reçue ou payée diffère du montant total comptabilisé au titre des actifs ou passifs acquis (y compris l'impôt différé), la différence est comptabilisée comme une prime négative ou positive qui vient réduire ou augmenter l'actif ou passif d'impôt différé. Dans le chapitre 3465, on a recours à la résolution d'une équation pour déterminer simultanément les montants à comptabiliser en tant qu'actifs ou passifs et en tant qu'impôts futurs, ce qui produit des résultats différents de la méthode retenue dans l'ES.

#### *Comptabilisation et évaluation*

- Selon l'ES, il serait obligatoire de comptabiliser les actifs d'impôt différé à leur montant intégral. Toutefois, la valeur comptable nette doit être égale au montant maximal dont la réalisation, par voie d'imputation sur des bénéfices imposables, est plus probable qu'improbable. On comptabilise donc une réduction de valeur, le cas échéant, qui correspond à la différence entre le montant intégral de l'actif d'impôt différé et la valeur comptable nette. Le chapitre 3465 oblige à comptabiliser le montant d'actif d'impôt différé dont la réalisation est plus probable qu'improbable, tout en permettant, mais sans l'imposer, la comptabilisation d'une provision pour moins-value distincte. Une telle divergence ne devrait pas avoir d'incidence sur le montant net d'actif d'impôt différé comptabilisé.
- Selon l'ES, une entité qui a dans ses livres un actif d'impôt différé affecté d'une réduction de valeur serait tenue, si elle acquiert une autre entité, de supprimer cette réduction de valeur et donc de comptabiliser un actif d'impôt différé lorsque l'acquisition rend la réalisation de l'actif d'impôt différé désormais plus probable qu'improbable. Une telle comptabilisation n'a aucun effet sur le traitement comptable du regroupement d'entreprises. La comptabilisation d'un tel actif d'impôt différé n'a donc aucune incidence sur la détermination de l'écart d'acquisition, mais elle affecte le résultat. Selon le chapitre 3465, en revanche, l'entité tient compte de l'actif d'impôt futur dans le traitement comptable de l'écart d'acquisition, ce qui affecte le montant de l'écart d'acquisition comptabilisé.
- L'ES prévoit que les actifs et passifs d'impôt exigible et différé seront évalués au moyen de l'espérance mathématique de toutes les issues possibles (c'est-à-dire la moyenne des montants de toutes les issues possibles, pondérés par leurs

probabilités respectives), en partant de l'hypothèse que le fisc examinera les montants déclarés par l'entité et qu'il aura entière connaissance de l'ensemble des informations pertinentes. Le chapitre 3465 est muet sur le traitement des incertitudes entourant le montant exact d'impôt.

- Selon l'ES, une entité devrait utiliser la moyenne des taux qu'elle s'attend à voir appliquer au bénéfice imposable prévu des périodes au cours desquelles elle s'attend à ce que les différences temporaires se réduisent. Le chapitre 3465 est moins précis sur ce point.
- Selon les dispositions proposées dans l'ES comme selon le chapitre 3465, il faut utiliser les taux d'imposition quasi adoptés («pratiquement en vigueur» selon la terminologie du Manuel) pour évaluer les actifs et passifs d'impôt; toutefois, les indications sur le moment de la quasi-adoption fournies dans l'ES sont plus générales que celles qui figurent dans le chapitre 3465 et elles ne traitent pas spécifiquement de la procédure législative canadienne.

#### *Autres modifications*

- L'ES traite spécifiquement des montants d'impôt différé générés par des transactions dont le paiement est fondé sur des actions. Dans les PCGR canadiens actuels, il n'est pas spécifiquement question de l'incidence des rémunérations à base d'actions et des dispositifs similaires sur les impôts futurs.
- À la différence des PCGR canadiens actuels, l'ES ne contient aucune indication spécifique sur le traitement comptable des actions accréditives.

#### *Présentation et informations à fournir*

- L'ES comprend plusieurs dispositions visant la présentation et les informations à fournir qui diffèrent de ce que prévoient les PCGR canadiens actuels.

### **Calendrier d'adoption au Canada**

Même si l'IASB n'a pas encore fixé la date d'entrée en vigueur de la nouvelle IFRS en projet, il prévoit la publier sous sa forme définitive courant 2010. Dans l'hypothèse où ce calendrier est respecté, le CNC entend inclure la nouvelle norme dans les PCGR canadiens, comme partie intégrante des IFRS qui seront adoptées en 2011 par les entreprises ayant une obligation publique de rendre des comptes.

L'IASB entend permettre aux entreprises qui passeront aux IFRS avant la date de publication de la nouvelle norme sur l'impôt sur le résultat d'appliquer celle-ci à l'ensemble des périodes présentées dans les états financiers de leur premier exercice d'adoption. Cela permettrait aux entités canadiennes qui adopteront les IFRS en 2011 de présenter cette année-là les informations financières de 2010 fournies à titre comparatif selon la nouvelle IFRS plutôt que selon IAS 12.

### **Autres textes**

L'IASB a également publié (en anglais seulement) une Base des conclusions, une proposition d'organigramme ainsi que des exemples liés à la nouvelle norme en projet. Bien que les textes en question ne fassent pas partie intégrante de l'exposé-sondage du CNC, les répondants pourront juger utile de s'y référer.

### **Appel à commentaires**

Le CNC encourage les parties prenantes canadiennes à répondre à l'IASB au sujet de l'ES, étant donné que la norme IFRS proposée fera partie, une fois finalisée, des PCGR canadiens pour les entreprises ayant une obligation publique de rendre des

comptes et qu'elle pourrait s'appliquer aussi aux entreprises à capital fermé. Les questions auxquelles l'IASB aimerait particulièrement que les parties prenantes répondent se trouvent dans l'appel à commentaires de l'ES. Les intéressés canadiens sont priés d'envoyer leur lettre de commentaires directement à l'IASB et d'en transmettre une copie au CNC.

Le CNC aimerait soumettre aux répondants canadiens les questions supplémentaires suivantes, sur d'autres aspects de la nouvelle norme proposée.

1. L'IASB a élaboré la nouvelle norme en projet en vue d'une application par les entités du monde entier. Dans l'hypothèse où les propositions contenues dans l'ES seront approuvées par l'IASB, croyez-vous que certains aspects de la nouvelle norme en projet la rendent totalement ou partiellement inappropriée pour les entités canadiennes, même si elle est appropriée pour le reste du monde? Si oui, veuillez préciser quels aspects et quelles circonstances rendent les dispositions proposées dans l'ES inappropriées pour les entités canadiennes.
2. Le CNC a décidé qu'en règle générale il ne publierait pas de modalités d'application ni de commentaires interprétatifs relativement aux normes de l'IASB. Pourraient faire exception les cas où un aspect d'une norme réclame une interprétation compte tenu de circonstances juridiques, fiscales, réglementaires ou autres propres au Canada, inconnues d'autres pays et par conséquent non traitées par l'IASB. Croyez-vous que les propositions de l'ES constituent un cas de la sorte? Si oui, veuillez préciser le problème à l'origine du besoin d'indications supplémentaires et la nature des indications requises.
3. Même si le CNC prévoit avoir terminé l'élaboration d'un ensemble distinct de PCGR pour les entreprises à capital fermé avant la publication de la nouvelle norme sur les impôts sur le résultat, il a toutefois décidé de considérer par ailleurs la question de l'intégration dans ce référentiel distinct des dispositions proposées dans l'ES. C'est pourquoi il tient à connaître le point de vue des parties prenantes sur la question. Selon vous, les propositions contenues dans l'ES conviennent-elles aux entreprises canadiennes à capital fermé? Si non, veuillez préciser pourquoi.

Veuillez faire parvenir vos réponses à ces questions supplémentaires directement au CNC.

La période de commentaires, tant sur l'ES publié par l'IASB que sur les questions supplémentaires formulées par le CNC, se termine le 31 juillet 2009.