

Bases des conclusions

**Recettes fiscales
Chapitre SP 3510**

Mars 2010

CCSP

AVANT-PROPOS

La lettre de mise à jour n° 29 du Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public, publiée en février 2010, comprenait une nouvelle norme, le chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES.

Le principal objectif d'un document «Bases des conclusions» est d'indiquer comment le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP) est parvenu à ses conclusions. Un tel document expose également les points importants soulevés dans les commentaires reçus en réponse aux exposés-sondages et indique comment le CCSP a résolu les problèmes soulevés.

Les bases des conclusions visent à aider les utilisateurs, préparateurs et auditeurs d'états financiers ainsi que les autres parties intéressées par l'information financière du secteur public à comprendre la logique suivie par le CCSP lors de l'élaboration de la norme.

Le présent document a été préparé par les permanents du CCSP. Le présent document ne fait pas partie du Manuel de comptabilité de l'ICCA pour le secteur public (Manuel du secteur public) ni des principes comptables généralement reconnus (PCGR) du secteur public. D'ailleurs, les bases des conclusions ne comportent aucune indication sur l'application du chapitre ou de la note d'orientation dont ils traitent.

Mars 2010

TABLE DES MATIÈRES

	Paragraphe
Contexte	1-3
Définir les recettes fiscales	4-8
Éléments exclus.....	5-8
Constatation	9-26
Attribution des recettes fiscales	9-11
Impôts levés à des fins particulières.....	12-15
Autorisation	16-21
Fait imposable	22
Impôts reçus d’avance	23
Présentation brute des recettes fiscales.....	24-26
Évaluation	27-29
Différence entre dégrèvements et paiements de transfert	30-36
effectués par le truchement d’un régime fiscal	
Impôts à recevoir	37
Dispositions transitoires	38-40

CONTEXTE

- 1 Le CCSP a entamé un projet sur les recettes fiscales parce qu’elles constituent une source importante de revenus pour les gouvernements et qu’il fallait remédier à l’absence de normes traitant des caractéristiques propres à la comptabilisation et à l’évaluation des recettes fiscales.
- 2 Le chapitre SP 3510, RECETTES FISCALES, est fondé sur les principes généraux relatifs aux recettes fiscales énoncés dans la norme comptable internationale pour le secteur public IPSAS 23, «Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)». Le libellé de cette norme a toutefois été modifié pour tenir compte du contexte canadien ainsi que des commentaires reçus des parties prenantes du CCSP. Par exemple, à la différence de ce qu’on peut voir avec l’IPSAS 23, les recettes fiscales et les paiements de transfert sont traités dans des normes distinctes au Canada. D’autres sources de revenus sans contrepartie sont traitées dans l’IPSAS 23, alors qu’elles sont exclues du chapitre SP 3510, notamment les amendes et pénalités. D’autres différences par rapport à l’IPSAS 23 sont soulignées, lorsqu’il y a lieu, ci-dessous.
- 3 Il se peut que certains aspects du chapitre SP 3510 aient une incidence sur les pratiques comptables. Ils pourraient également avoir une incidence sur les budgets

et les estimations, car il pourrait être nécessaire de voter des charges additionnelles.

- a) Pour certains gouvernements, il se peut que la norme entraîne la comptabilisation en charges des paiements de transfert effectués par le truchement d'un régime fiscal plutôt que leur déduction des recettes fiscales. En revanche, la norme énonce que les recettes fiscales doivent être présentées nettes du montant des dégrèvements. Le chapitre SP 3510 comprend des indications permettant de distinguer les dégrèvements des paiements de transfert effectués par le truchement d'un régime fiscal.
- b) En ce qui concerne l'attribution des recettes fiscales, la norme exige du gouvernement qui établit un impôt qu'il comptabilise les recettes y afférentes, sauf dans le cas d'accords purement de transit.
- c) Le chapitre SP 3510 exige que les charges engagées à l'égard d'une opération fiscale, le cas échéant, par exemple des frais administratifs ou des commissions liés à la perception d'un impôt, soient comptabilisés séparément en charges et non pas déduites des recettes fiscales.

DÉFINIR LES RECETTES FISCALES

- 4 La définition des recettes fiscales en soi n'a pas suscité de controverses. La définition fondamentale concorde pour l'essentiel avec celle de l'IPSAS 23. En concordance avec l'IPSAS 23, les recettes fiscales sont désignées comme étant des recettes provenant d'opérations sans contrepartie. Ainsi, pour la première fois, le Manuel du secteur public comprend une définition des opérations avec contrepartie et des opérations sans contrepartie.

Éléments exclus

- 5 Davantage d'éléments sont exclus des recettes fiscales dans le chapitre SP 3510 que dans l'IPSAS 23, qui n'exclut que les amendes et les pénalités sanctionnant des violations de la loi et les transferts non obligatoires effectués au profit d'entités du secteur public. Par exemple, les intérêts gagnés sur les impôts à recevoir ne peuvent être constatés comme faisant partie des recettes fiscales au Canada. Les opérations dont la nature correspond plutôt à celle d'une opération avec contrepartie, comme les droits d'utilisation, de licence ou de permis, sont spécifiquement exclues des recettes fiscales dans le chapitre SP 3510. En ce qui concerne le traitement comptable des revenus provenant des droits d'aménagement, les gouvernements sont renvoyés au chapitre SP 3100, ACTIFS ET REVENUS AFFECTÉS. Le traitement comptable des redevances sur les ressources naturelles est exclu du champ d'application du chapitre puisque le CCSP ne s'est pas encore penché sur la question de leur nature et de leur traitement comptable.
- 6 Il y a eu débat dans le milieu des administrations publiques pour savoir si les amendes, les pénalités et les intérêts liés à des opérations fiscales devraient être

- constatés séparément des recettes fiscales dans les états financiers des gouvernements. Il a été avancé que ces éléments faisaient partie intégrante d'un régime fiscal, qu'ils étaient incorporés dans la législation fiscale et qu'il ne serait pas facile de les séparer aux fins de la comptabilité. Certains se sont également demandé si une telle séparation était appropriée pour les éléments d'un régime fiscal par ailleurs intégré. On est toutefois arrivé à la conclusion que les intérêts générés par les impôts à recevoir sont comparables en substance aux autres intérêts gagnés par les gouvernements et qu'ils ne devraient pas faire l'objet d'un traitement comptable spécial. Les intérêts générés par les impôts à recevoir ne sont pas des impôts et, tout comme les amendes et les pénalités, ils pourraient être évités par le contribuable.
- 7 En ce qui concerne les impôts sur le revenu ou sur les bénéfices, les ententes entre les gouvernements fédéral et provinciaux sur la perception des impôts précisent que le gouvernement fédéral conserve le montant des amendes, des pénalités et des intérêts liés à la perception de l'impôt compte tenu du fait qu'il assume la responsabilité des créances douteuses. Ainsi, la plupart des provinces ne comptabilisent pas dans leurs états financiers les amendes et pénalités liées à des violations de la législation fiscale ni les intérêts générés par les impôts à recevoir.
- 8 L'argument a été avancé qu'il pourrait exister un obstacle à l'application de l'obligation de constater séparément les amendes, pénalités et intérêts liés à des opérations fiscales, à certains types d'impôts, en particulier ceux qui sont perçus par des tiers extérieurs au gouvernement. Il s'agit là d'un obstacle pratique analogue à celui qui a été évoqué au sujet de l'intégration des frais administratifs et de perception dans le montant brut des recettes fiscales correspondantes (voir les paragraphes 24 à 26). Si l'information n'existe pas ou qu'il n'est pas possible de l'obtenir en pratique, il se peut qu'il soit impossible de dégager le montant des amendes, des pénalités et des intérêts générés par les impôts à recevoir pour les constater séparément des recettes fiscales. Dans une telle situation, l'application de la norme requiert l'exercice du jugement professionnel (c'est-à-dire que, s'il n'est pas possible en pratique de séparer les amendes, pénalités et intérêts estimés, alors les amendes, pénalités et intérêts ne peuvent pas être constatés séparément). Lorsque les éléments pris individuellement sont considérés comme étant importants mais qu'ils ne peuvent pas être dégagés pour une constatation séparée, il peut en résulter des questions sur le plan de la certification.

CONSTATATION

Attribution des recettes fiscales

- 9 Les règles d'attribution des recettes fiscales énoncées dans le chapitre SP 3510 précisent clairement par quel gouvernement des recettes fiscales doivent être constatées. Essentiellement, c'est le gouvernement qui établit un impôt qui doit constater les impôts correspondants à titre de recettes à moins qu'il établisse cet impôt en application d'un accord de transit. La norme indique comment déterminer l'existence d'un tel accord. Elle fournit également des éclaircissements sur les impôts perçus pour le compte de tiers.

- 10 Le débat sur l'attribution des recettes fiscales qui a agité le milieu des administrations publiques a traduit la difficulté d'élaborer un principe général qui conviendrait à la diversité des situations observables au Canada, et ce, pour l'ensemble des paliers de gouvernement. Lors d'une première tentative pour déterminer quand attribuer un montant de recettes fiscales à un gouvernement, on avait retenu le critère suivant : le gouvernement a-t-il établi l'impôt ou peut-il être réputé avoir établi l'impôt correspondant? Un tel critère était complexe et ne permettait pas de répondre de façon simple à la diversité des situations observables au Canada. Les dispositions définitives du chapitre SP 3510 visant l'attribution sont plus simples et elles ont été très bien accueillies dans le milieu des administrations publiques.
- 11 L'attribution des recettes fiscales est traitée différemment dans l'IPSAS 23, qui énonce que l'impôt donne lieu à des recettes fiscales uniquement pour le gouvernement qui établit l'impôt et non pour d'autres entités. La norme internationale n'exclut pas les accords de transit de cette disposition. Ainsi, à la différence du chapitre SP 3510, l'IPSAS 23 exige du gouvernement établissant un impôt qu'il constate des actifs et des recettes au titre de cet impôt, puis une diminution des actifs et une charge au titre du paiement de transfert. Le paiement de transfert donnerait lieu à la constatation d'actifs et de recettes de la part du gouvernement bénéficiaire. Au Canada, on a abouti à la conclusion que la présentation du montant brut des recettes et des charges y afférentes ne représentait pas la substance de la situation dans les cas où il existe purement un accord de transit.

Impôts levés à des fins particulières

- 12 Le CCSP a publié un exposé-sondage en janvier 2008, dans lequel il proposait que les impôts soumis à des modalités fiscales qui donnent naissance à un passif soient comptabilisés à titre d'actif et de passif au moment de la perception et que les recettes fiscales ne soient constatées que lorsque les modalités fiscales sont remplies. Le fondement théorique de ces propositions était essentiellement celui de l'IPSAS 23. Le Conseil a eu du mal à trouver des exemples de situations où l'existence d'un tel lien entre les recettes et le passif peut être démontrée. Dans les exemples qu'il a relevés, le passif ne résulte pas de la législation fiscale, mais plutôt d'une autre législation (par exemple, un accord prévoyant un paiement de transfert à même le produit de l'impôt). En pareil cas, les recettes fiscales seraient constatées lorsque reçues ou exigibles et le passif relatif au paiement de transfert serait constaté séparément, en conformité avec le chapitre SP 3410, PAIEMENTS DE TRANSFERT.
- 13 Même après consultation du milieu des administrations publiques, on n'a pu trouver aucun exemple concret de situation où il existe un lien identifiable entre un impôt levé et sa finalité qui soit assez substantiel pour imposer au gouvernement taxateur l'obligation d'utiliser les impôts en cause aux seules fins prescrites.

- 14 Il n'était donc pas approprié de conserver cette disposition, juste pour tenir compte de la possibilité que de tels passifs puissent naître dans l'avenir. On s'est dit que, même si, en théorie, de tels passifs étaient possibles au Canada, ils étaient peu probables, étant donné les pratiques existantes.
- 15 Le fait d'exclure cette question du chapitre SP 3510 constitue un écart par rapport à l'IPSAS 23, qui prévoit la possibilité que de tels passifs naissent. Cela dit, la norme internationale contient très peu d'indications sur la naissance de tels passifs en relation avec des recettes fiscales. En matière de constatation des passifs liés à des rentrées de ressources, l'IPSAS 23 s'intéresse surtout aux passifs qui naissent en relation avec des paiements de transfert reçus, sujet dont traite le CCSP dans une autre norme.

Autorisation

- 16 L'autorisation d'un nouvel impôt ou d'une modification fiscale détermine si ceux-ci peuvent être constatés à la date de clôture. Le montant pouvant être constaté à la date de clôture est fonction de la date d'entrée en vigueur du nouvel impôt (ou de la modification fiscale) autorisé(e), considérée conjointement avec le fait imposable pertinent.
- 17 L'autorisation est un critère de constatation crucial dans le chapitre SP 3510. Seuls les impôts autorisés peuvent être constatés à titre de recettes. Un impôt est considéré comme autorisé lorsque sa date d'entrée en vigueur est passée et que l'une ou l'autre des deux situations suivantes existe : les lois, règlements ou arrêtés pertinents ont été approuvés ou, dans le cas de ressorts territoriaux où les précédents le permettent, la capacité d'imposer les contribuables et de percevoir l'impôt correspondant a été accordée par une convention législative.
- 18 L'IPSAS 23 ne traite pas spécifiquement de l'autorisation en tant que critère de constatation des recettes fiscales (ou des paiements de transfert). Elle énonce simplement que «l'intention de lever un impôt n'est pas un fait passé qui donne naissance à un actif sous la forme d'une créance sur un contribuable». La norme internationale ne s'étend pas davantage sur cette idée, probablement en raison des grandes différences qui existent d'un ressort territorial à l'autre en ce qui concerne les exigences en matière d'autorisation. En revanche, l'autorisation est considérée comme un concept crucial au Canada quand il s'agit de déterminer s'il faut constater un autre type majeur d'opération sans contrepartie, à savoir les paiements de transfert, et les parties prenantes ont convenu que c'était un concept important pour la détermination du calendrier de constatation des opérations fiscales également. En l'absence du caractère mutuel et de la structure qui sont coutumiers dans une opération avec contrepartie, il faut ajouter foi à l'autorité du gouvernement et à l'exercice de cette autorité pour déterminer quand un gouvernement a perdu son pouvoir discrétionnaire d'agir et qu'une opération (sans contrepartie) ou un événement a eu lieu qu'il faut constater dans les états financiers du gouvernement.

- 19 Comme les différents ressorts territoriaux au Canada partagent un certain nombre de points communs en ce qui concerne l'autorité nécessaire pour l'imposition et la perception de l'impôt, il a été possible de définir l'autorisation aux fins de la constatation des recettes fiscales dans la norme canadienne.
- 20 En ce qui concerne les éléments qui, en matière d'autorisation, sont exigés pour la constatation des recettes fiscales, le chapitre prévoit deux types d'autorisation possibles : soit l'approbation entière et définitive des lois, règlements ou arrêtés pertinents, soit une autorisation «présumée» dite «convention législative». Les parties prenantes ont convenu qu'il pouvait être approprié de constater des recettes fiscales à un moment antérieur à leur approbation définitive dans certains ressorts territoriaux en raison de la convention législative (qu'on peut aussi appeler «parlementaire») qui caractérise le ressort territorial de certains gouvernements d'ordre supérieur au Canada et qui permet l'imposition et la perception avant l'approbation définitive de la loi. Notons qu'en revanche, il n'existe pas de conventions parlementaires similaires communes à l'ensemble des gouvernements d'ordre supérieur au Canada pour la dépense ou l'utilisation des fonds publics.
- 21 Même si l'étendue et le type d'indications nécessaires pour permettre d'affirmer qu'une convention législative est en place ont donné lieu à quelque débat, l'idée que ce concept était approprié et qu'il traduisait un aspect unique de la fiscalité canadienne au point de vue des gouvernements a suscité l'adhésion générale dès qu'elle a été proposée. Après examen des commentaires des parties prenantes, il a été conclu que quatre conditions devraient être remplies pour qu'on puisse affirmer qu'une convention législative est en place :
- a) le gouvernement a déjà une pratique bien ancrée qui établit clairement l'acceptation par le corps législatif de la pratique et du droit du gouvernement de lever et de percevoir un impôt à un moment antérieur à l'approbation définitive des dispositions fiscales correspondantes;
 - b) certains actes précis, décrits dans la norme, doivent avoir eu lieu au point de vue du corps législatif;
 - c) il existe un cadre bien ancré et des précédents (par exemple, jurisprudence) permettant l'imposition et la perception à un moment du processus qui est antérieur à l'approbation définitive de la part du corps législatif;
 - d) si les mesures fiscales n'ayant pas encore reçu l'approbation définitive se rapportent à l'exercice considéré, il existe des indications que le gouvernement a l'intention d'imposer les contribuables selon ces mesures fiscales.

Ces dispositions concordent avec les pratiques en place et les indications requises dans les ressorts territoriaux où, actuellement, les conventions législatives permettent l'imposition et la perception d'impôts à un moment antérieur à l'approbation de la loi correspondante.

Fait imposable

- 22 Constitue un fait imposable un fait dont un gouvernement, un corps législatif, un conseil municipal ou une autre autorité compétente a déterminé qu'il est assujéti à un impôt. Conjointement avec l'autorisation, c'est le moment où le fait imposable se produit qui détermine le moment de la constatation d'une opération fiscale dans les recettes. Les indications visant le fait imposable et son rôle dans la constatation des recettes fiscales n'ont pas suscité de controverses au cours du projet. Certaines personnes ont suggéré que soit précisé en quoi consiste le fait imposable pour davantage de types d'impôts. Toutefois, l'intention a toujours été de situer la norme au niveau des principes et, par conséquent, celle-ci n'offre des exemples de fait imposable que pour les principaux types d'impôts : impôts sur le revenu et sur les bénéfices; impôts fonciers; taxes de vente et sur la valeur ajoutée; droits de douane. Les indications de la norme canadienne sont comparables à celles de l'IPSAS 23 à ceci près que l'exemple du fait imposable dans le cas des impôts fonciers est plus précis, afin de refléter les pratiques canadiennes.

Impôts reçus d'avance

- 23 Les impôts reçus d'avance sont les impôts reçus avant que les critères de constatation du paragraphe SP 3510.08 soient remplis (c'est-à-dire avant que l'autorisation soit en place et/ou que le fait imposable se soit produit). Le point de vue adopté au Canada est analogue à celui de l'IPSAS 23 si ce n'est que des indications ont été ajoutées dans le chapitre SP 3510 afin de tenir compte de l'inclusion de l'autorisation dans les critères de constatation des recettes au Canada. Une mention spécifique des acomptes provisionnels a été ajoutée en réponse aux questions soulevées par les parties prenantes. Le chapitre SP 3510 précise que les acomptes provisionnels ne sont pas considérés comme des exemples d'impôts payés avant le fait imposable, parce que le fait imposable est la réalisation de revenus ou de bénéfices au cours de l'année d'imposition. Le calendrier des acomptes provisionnels vise à reproduire celui des impôts qui seraient levés lors de la réalisation des revenus ou des bénéfices. Les acomptes provisionnels sont donc réputés être fondés sur la réalisation du fait imposable pertinent.

Présentation brute des recettes fiscales

- 24 Bien qu'une majorité de parties prenantes ait été d'accord avec l'idée d'exiger que les charges engagées en rapport avec des opérations fiscales soient portées en majoration des recettes fiscales et constatées séparément dans les charges, certaines parties prenantes étaient d'avis qu'il fallait continuer à présenter les recettes fiscales nettes des frais administratifs et de perception y afférents. Ils ont fait remarquer que les commissions et les frais administratifs faisaient nécessairement partie du processus de génération des recettes fiscales. Selon eux, l'inclusion des commissions dans le montant brut des recettes fiscales pourrait causer des difficultés budgétaires en pratique, puisque les commissions risqueraient alors d'exiger un vote séparé du corps législatif, tandis

- qu'actuellement, elles peuvent être votées au net. La remarque a également été faite que, si les recettes dépassaient les estimations initiales, alors la charge au titre des commissions dépasserait elle aussi le montant budgété, ce qui entraînerait le traitement de mandats spéciaux superflus. Le coût lié à l'amélioration de la présentation des recettes et des charges a été jugé injustifié. Cela dit, la possibilité que l'obligation de présenter les recettes fiscales sur une base brute et de constater en charges les commissions et les frais administratifs afférents aux impôts exige une modification des pratiques budgétaires dans certains ressorts territoriaux avait été repérée dès les premiers stades du projet. Tout en reconnaissant cette conséquence possible, le Conseil a expliqué les motifs d'une telle disposition au cours de la procédure officielle. En imposant une telle obligation, le chapitre SP 3510 est en concordance avec l'IPSAS 23. La date d'entrée en vigueur de la norme a été choisie de façon à laisser aux gouvernements qui préparent leurs budgets selon le Manuel du secteur public du temps pour apporter les modifications nécessaires à leurs pratiques budgétaires.
- 25 Les recettes fiscales doivent être constatées dans l'état des résultats à leur montant brut (sauf en ce qui concerne les dégrèvements). Selon le paragraphe .081 du chapitre SP 1200, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, il convient de présenter le montant brut des recettes fiscales, pour que les états financiers montrent l'ampleur globale des revenus prélevés par le gouvernement. Cette information, est-il précisé dans ce paragraphe, est nécessaire pour faciliter la compréhension et l'évaluation de l'incidence financière des prélèvements de revenus du gouvernement et pour permettre un meilleur contrôle par le législateur. Cette norme générale de présentation des états financiers des gouvernements est le principal motif de l'adoption de la disposition imposant de constater ces éléments à titre de charges plutôt que de les déduire directement des recettes fiscales.
- 26 L'argument a été avancé que, pour certains types d'impôts, il pourrait exister un obstacle à l'application de l'obligation de constater séparément les frais administratifs et de perception, en particulier dans le cas d'impôts qui sont perçus par des tiers extérieurs au gouvernement. Si l'information n'existe pas ou qu'il n'est pas possible de l'obtenir en pratique, il se peut qu'il soit impossible de dégager les montants des frais administratifs et des frais de perception pour les constater séparément en charges. Dans une telle situation, l'application de la norme requiert l'exercice du jugement professionnel (c'est-à-dire que, s'il n'est pas possible en pratique de séparer l'information ou d'estimer le montant des frais, alors les frais administratifs et de perception ne peuvent pas être constatés séparément). Les gouvernements qui ne sont pas capables d'estimer ces frais en pratique parce qu'ils sont engagés par des tiers et qu'eux-mêmes ne reçoivent que des recettes fiscales nettes, constateront de tels impôts sur une base nette, tandis que ceux qui sont capables d'estimer de tels frais les constateront en charges, s'ils sont importants, séparément des recettes fiscales. Lorsque les éléments pris individuellement sont considérés comme étant importants mais qu'ils ne peuvent pas être dégagés pour une constatation séparée, il peut en résulter des questions sur le plan de la certification.

ÉVALUATION

- 27 Le chapitre SP 3510 exige que les actifs acquis du fait d'une opération fiscale soient initialement évalués à leur valeur de réalisation. Par opposition, l'IPSAS 23 exige que de tels actifs soient initialement évalués à leur juste valeur. Le premier projet du CCSP était identique sur ce point à la norme internationale. Mais les réactions à cette proposition d'évaluation à la juste valeur n'ont pas été favorables. De l'avis de beaucoup, la norme sur les recettes fiscales n'était pas une norme où le CCSP devrait introduire la juste valeur pour les évaluations initiales, particulièrement à l'heure où l'utilisation de la juste valeur pour l'évaluation des instruments financiers fait controverse. Par ailleurs, un certain nombre de personnes estimaient qu'il n'était pas nécessaire d'exiger la juste valeur dans le cas des recettes fiscales, faisant remarquer que les recettes fiscales sont généralement perçues en trésorerie ou en équivalents de trésorerie. Elles ont fait observer que, dans les cas où des immobilisations corporelles ont fait l'objet d'une expropriation, le coût de tels actifs est déjà considéré comme étant égal à leur juste valeur selon les indications actuelles du chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES.
- 28 Reconnaissant le bien-fondé de ces commentaires, le Conseil a proposé dans le deuxième exposé-sondage d'avril 2009 une évaluation initiale à la valeur de réalisation. Toutefois, l'explication de la valeur de réalisation incluse dans les dispositions visant l'évaluation proposées dans ce deuxième exposé-sondage ne convenait pas dans le cas des recettes fiscales et certains auteurs de commentaires ont eu l'impression qu'elle impliquait la vente d'impôts à recevoir — une interprétation non voulue, qui réclamait une clarification de la part du Conseil. Il semblait par ailleurs y avoir eu quelque confusion au sujet de la distinction entre la disposition visant l'évaluation initiale des actifs reçus du fait d'une opération fiscale et l'évaluation ultérieure des actifs reçus en règlement des impôts à recevoir.
- 29 En réponse à ces préoccupations, une explication de la valeur de réalisation davantage adaptée aux recettes fiscales a été incluse dans les indications sur l'évaluation fournies dans le chapitre SP 3510. «La valeur de réalisation est la somme qu'il est prévu d'obtenir de la conversion de l'actif en trésorerie ou en équivalents de trésorerie dans le cours normal des activités. On s'attend, lors de l'évaluation initiale, à ce que les actifs que le gouvernement acquiert par des opérations fiscales soient de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie ou encore des impôts à recevoir qui seront réglés en trésorerie ou en équivalents de trésorerie.» La norme établit clairement par ailleurs une distinction entre l'évaluation initiale des opérations fiscales à la valeur de réalisation et l'évaluation ultérieure des actifs reçus en règlement des impôts à recevoir à leur juste valeur lorsqu'ils sont acquis par le gouvernement taxateur. La disposition relative à l'évaluation ultérieure est cohérente avec ce que prévoit le chapitre SP 3150, IMMOBILISATIONS CORPORELLES, en ce qui concerne les apports reçus sous forme d'immobilisations.

DIFFÉRENCE ENTRE DÉGRÈVEMENTS ET PAIEMENTS DE TRANSFERT EFFECTUÉS PAR LE TRUCHEMENT D'UN RÉGIME FISCAL

- 30 Les dégrèvements (souvent désignés par le terme «dépenses fiscales») procurent un allègement aux contribuables à l'égard d'impôts payés dans le passé ou actuellement dus au gouvernement. Ils sont considérés comme une renonciation à des recettes. Ils sont à déduire directement des recettes fiscales.
- 31 Les paiements de transfert effectués par le truchement d'un régime fiscal procurent à leurs bénéficiaires des avantages qui ne sont pas des allègements fiscaux et qui peuvent être offerts à des non-contribuables aussi bien qu'à des contribuables. Ils sont semblables aux autres paiements de transfert, mais sont administrés par le truchement d'un régime fiscal. Ils sont comptabilisés en charges et non pas déduits directement des recettes fiscales.
- 32 Une des difficultés majeures du projet a consisté à fournir suffisamment d'indications pour permettre d'établir une distinction entre dégrèvements et paiements de transfert effectués par le truchement d'un régime fiscal. Cette distinction est cruciale puisque la norme exige que les paiements de transfert effectués par le truchement d'un régime fiscal soient intégrés au montant brut des recettes fiscales, puis comptabilisés en charges, tandis que les dégrèvements continuent d'être déduits directement des recettes fiscales. L'apport des parties prenantes a été considérable pour permettre d'affiner les traits distinctifs des deux catégories. Un arbre de décision qui tient compte des commentaires des parties prenantes a été ajouté au chapitre SP 3510 afin d'aider les gouvernements à classer les paiements et les réductions d'impôts comme paiements de transfert effectués par le truchement d'un régime fiscal ou comme dégrèvements.
- 33 Le classement des crédits d'impôt remboursables a été source de confusion. Il était clair que les crédits d'impôt non remboursables constituaient des dégrèvements. Toutefois, certaines parties prenantes étaient d'avis que les dispositions proposées dans le deuxième exposé-sondage de 2009 imposeraient de classer tous les crédits d'impôt remboursables comme des paiements de transfert, et donc de les intégrer au montant brut des recettes fiscales, puis de les constater en charges. Telle n'était pas l'intention du Conseil et les indications correspondantes ont été clarifiées dans la norme définitive. Le chapitre SP 3510 énonce à présent que les crédits d'impôt remboursables peuvent être soit des dégrèvements, soit des paiements de transfert, selon leur substance, et il contient en outre des indications, tant dans le corps de la norme que dans l'arbre de décision en annexe, permettant de distinguer quand un crédit d'impôt remboursable constitue un dégrèvement et quand il est à classer comme transfert.
- 34 Une autre question s'est posée lors de l'élaboration du chapitre SP 3510, à savoir si une opération fiscale déterminée pouvait être en partie un dégrèvement et en partie un paiement de transfert comme cela était suggéré dans le deuxième exposé-sondage de 2009. Les commentaires des parties prenantes ont permis de

- clarifier qu'une opération fiscale déterminée devrait être classée, soit dans une catégorie, soit dans l'autre. En revanche, un programme fiscal pourrait donner lieu à des paiements de transfert pour certaines catégories de contribuables et à des dégrèvements pour d'autres. Un tel programme serait à décomposer et chacune de ses composantes serait comptabilisée selon le chapitre SP 3510.
- 35 Certaines parties prenantes se sont initialement opposées à l'idée que certains paiements effectués par le truchement d'un régime fiscal ou certaines réductions des impôts à payer soient classés comme transferts, qu'il serait impossible de déduire directement des recettes fiscales, mais qu'il faudrait au contraire comptabiliser en charges. Tout comme dans le cas des commentaires concernant la présentation brute des recettes fiscales et ceux portant sur les éléments exclus des recettes fiscales, certaines parties prenantes avaient le sentiment que ces paiements et ces réductions d'impôts à payer faisaient partie intégrante d'un régime fiscal et qu'il n'était pas approprié, mais contraire à l'intention des lois fiscales correspondantes, de les constater séparément des recettes fiscales. Cela dit, la majorité des commentaires suscités par le deuxième exposé-sondage de 2009 a été principalement axée sur les traits distinctifs des deux catégories.
- 36 Tout en s'appuyant sur les indications de l'IPSAS 23 concernant les «expenses paid through the tax system» («charges payées par le système fiscal») et les «tax expenditures» («dépenses fiscales»), le chapitre SP 3510 s'étend davantage sur cette importante question. L'IPSAS 23 ne contient pas de définition des charges payées par le système fiscal et sa définition des dépenses fiscales diffère de la définition des dégrèvements fournie au chapitre SP 3510. Selon les parties prenantes, il était crucial de disposer d'indications propres au contexte canadien sur la question des dégrèvements et des paiements de transfert effectués par le truchement d'un régime fiscal afin que les gouvernements puissent appliquer les traitements comptables différenciés exigés pour ces deux catégories d'opérations. En conséquence, les traits distinctifs des dégrèvements et des paiements de transfert effectués par le truchement d'un régime fiscal ainsi que les indications et l'arbre de décision y afférents du chapitre SP 3510 tiennent compte du contexte propre aux régimes fiscaux canadiens.

IMPÔTS À RECEVOIR

- 37 Le chapitre SP 3510 ne traite pas des impôts à recevoir, si ce n'est :
- a) pour la question de l'évaluation ultérieure, aux paragraphes SP 3510.31 et 32;
 - b) dans les dispositions du paragraphe SP 3510.45 visant la présentation et les informations à fournir, qui exigent d'un gouvernement qu'il indique les méthodes comptables adoptées pour la constatation et l'évaluation des impôts à recevoir si elles diffèrent de celles appliquées aux autres créances;

- c) pour exclure des recettes fiscales les intérêts gagnés sur les impôts à recevoir.

L'IPSAS 23 ne traite pas non plus des impôts à recevoir. Tant le chapitre SP 3510 que l'IPSAS 23 sont des normes de constatation des recettes. Il a été conclu que les dispositions du chapitre SP 1200, PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS, visant les informations à fournir et l'évaluation dans le cas des débiteurs étaient adéquates pour les impôts à recevoir. Il était proposé dans le deuxième exposé-sondage de 2009 d'imposer la mention, dans une note distincte, du montant des impôts à recevoir et de la provision pour moins-value y afférente. Cette exigence a été supprimée lors de la finalisation du chapitre SP 3510. Il a en effet été conclu que, comme les impôts à recevoir comprendraient les amendes, pénalités et intérêts y afférents (puisque les montants à recevoir se rapportent à la totalité du montant dû par les contribuables), la relation entre les informations qu'il était proposé d'obliger à fournir et le montant des recettes fiscales présenté aux états financiers serait dénuée de signification.

DISPOSITIONS TRANSITOIRES

- 38 Le chapitre entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} avril 2012. Son adoption anticipée est encouragée. Cette date a été choisie de façon à laisser aux gouvernements d'ordre supérieur le temps d'apporter les modifications nécessaires à leurs pratiques budgétaires, dans le cas où ils comptent appliquer la nouvelle norme aux fins de l'établissement de leur budget. Elle tient également compte des commentaires des Administrations locales sur le rythme et le volume des modifications des normes comptables. Les Administrations locales sont actuellement en train d'adopter les nouvelles normes sur les immobilisations, le modèle d'information et le périmètre comptable. Ainsi, la date d'entrée en vigueur du chapitre SP 3510 correspondrait pour la plupart des Administrations locales au 1^{er} janvier 2013.
- 39 L'IPSAS 23 prévoyait une période transitoire de cinq ans mais, vu la diversité des régimes fiscaux des différents pays participant à l'IPSASB, une longue période transitoire s'imposait. Comme il n'existe pas un tel degré de disparité entre les ressorts territoriaux canadiens, une période transitoire de deux ans a été jugée appropriée.
- 40 Le paragraphe .13 du chapitre SP 2120, MODIFICATIONS COMPTABLES, permet au gouvernement qui applique de nouvelles normes du Manuel du secteur public pour la première fois de les appliquer de façon prospective ou rétroactive. Lors de la finalisation du chapitre SP 3510, il a été décidé de ne pas aller à l'encontre de cette disposition et de ne pas stipuler un traitement plutôt qu'un autre.