

SABLETEL

GUIDE D'ÉVALUATION – FISCALITÉ

On attend du candidat qui assume un rôle en fiscalité qu'il traite des questions d'observation fiscale et de planification fiscale. Les questions d'observation sont indiquées explicitement par John (calcul du résultat fiscal) ou implicitement dans la simulation (RS&DE, avis de nouvelle cotisation relatif aux pertes de Spacoli). Pour traiter correctement ces questions, le candidat doit retraiter les états financiers. Il peut par la suite analyser les questions de planification fiscale de StarNova en parallèle avec celles de SableTel. Il lui faut considérer la possibilité que SableTel soit vendue et l'utilisation des reports de pertes. On lui demande également d'analyser le régime de primes proposé.

(Note : Les solutions sont présentées uniquement à des fins d'illustration. Le Jury d'examen déterminera le nombre d'occasions d'évaluation et définira les attentes qui seront partie intégrante de l'évaluation pour s'assurer que le niveau de difficulté inhérent à chacun des quatre rôles est comparable.)

MODULE COMMUN (Information financière – Profondeur)
(Sera divisé en occasions d'évaluation multiples par le Jury d'examen.)

Le candidat analyse les questions comptables importantes liées aux états financiers de 2014.

Le candidat montre sa compétence en information financière.

CPA	Énoncé de compétence CPA	Préalables	Module commun
1.1.1	Évaluer les besoins en information financière	B	A
1.2.1	Élaborer ou évaluer des méthodes et procédures comptables appropriées	B	A
1.3.1	Préparer les états financiers	A	A

J'ai relevé les problèmes de comptabilité ci-dessous dans les états financiers de 2014 de SableTel et, lorsque c'était possible, j'ai estimé le montant de l'anomalie. J'ai ensuite ajusté les états financiers tels que présentés.

Question 1 – Stocks – Provision pour obsolescence

Les dispositions sur la comptabilisation des stocks se trouvent dans IAS 2 *Stocks*.

Les stocks de SableTel sont constitués de routeurs et de modems que la société vend à ses clients. Au 31 août 2014, la valeur comptable de l'ensemble des stocks s'établissait à 3 219 431 \$. Le suivi des stocks pour l'exercice 2014 peut être présenté comme suit :

Stocks – Ouverture	883 318 \$
Achats – Articles à prix réduit	2 500 000
Achats – Autres (à prix courant)	515 972
Coût des ventes – Routeurs et modems	<u>(679 859)</u>
Stocks – Clôture	<u>3 219 431 \$</u>

Le niveau des stocks en fin d'exercice semble extrêmement élevé et pourrait nécessiter une dépréciation. La principale cause de l'augmentation considérable des stocks tient à l'achat de 2 500 000 \$ d'articles en septembre 2013. Comme les stocks tendent à avoir une courte durée de vie (typiquement de 12 mois), on peut se demander pourquoi SableTel a acheté une aussi grosse quantité de stocks, puisque ses ventes annuelles ne le justifient pas. Voilà 12 mois que cet achat à prix réduit a été fait; il est donc probable qu'une bonne partie de ces articles ne pourra plus être vendue.

Les ventes de routeurs et de modems pour l'exercice 2014 s'élevaient à 1 675 759 \$. Les coûts liés à ces ventes étaient de 679 859 \$. En supposant un niveau de vente similaire dans l'avenir, SableTel dispose de stocks en main au 31 août 2014 qui représentent 4,74 années de ventes (3 219 431 \$ ÷ 679 859 \$). Comme ces articles ont une courte durée de vie (typiquement de 12 mois), une partie des stocks est sans doute obsolète et devrait faire l'objet d'une dépréciation. Il faudrait obtenir plus de détails concernant les articles en cause afin d'établir une provision pour obsolescence exacte, mais nous pourrions provisoirement supposer que les articles qui ne peuvent être écoulés en un an devraient vraisemblablement être dépréciés. La provision pour obsolescence estimative s'établit donc à 2 539 572 \$ (3 219 431 \$ - 679 859 \$). En conséquence, SableTel devrait diminuer de 2 539 572 \$ le solde des stocks figurant dans les états financiers, et augmenter le coût des ventes d'un montant correspondant (voir plus bas les états financiers ajustés).

Question 2 – Frais de recherche et de développement reportés

Les dispositions sur les frais de recherche et de développement se trouvent dans IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

Les frais de recherche et de développement reportés représentent les coûts de 2013 et 2014 liés au Projet technologie sans fil qui ont été inscrits à l'actif. Les montants ont été inscrits à l'actif, car la direction a annoncé « son intention de mener ce projet jusqu'à la commercialisation ». Toutefois, il ne s'agit là que de l'un des critères à satisfaire pour que les frais de recherche et de développement puissent être inscrits à l'actif.

Le paragraphe 57 d'IAS 38 énonce ce qui suit :

« Une immobilisation incorporelle résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doit être comptabilisée si, et seulement si, une entité peut démontrer tout ce qui suit :

- (a) la faisabilité technique de l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- (b) son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de la mettre en service ou de la vendre ;
- (c) sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle ;
- (d) la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;
- (e) la disponibilité de ressources techniques, financières et autres, appropriées pour achever le développement et mettre en service ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- (f) sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement. »

Il est clair que SableTel ne satisfait pas à tous les critères pour comptabiliser une immobilisation incorporelle.

Selon le premier critère, la faisabilité technique doit être assurée. Toutefois, Dan a indiqué que SableTel a demandé à une tierce partie d'évaluer la faisabilité du projet. Il est donc peu probable que ce critère ait été rempli à la fin de l'exercice.

Selon le deuxième critère, l'intention d'achever l'immobilisation incorporelle doit être démontrée. La direction a indiqué qu'elle avait l'intention de mener à bien le Projet technologie sans fil. Ce critère est donc sans doute rempli.

Selon le troisième critère, SableTel doit démontrer sa capacité à mettre en service ou à vendre l'immobilisation incorporelle. Nous pouvons supposer que ce critère est rempli, et la subvention d'Industrie Canada (IC) peut constituer un autre élément à l'appui de ce fait, puisque IC entend utiliser la technologie (ce qui indique que SableTel pourra peut-être aussi la vendre).

Selon le quatrième critère, la direction doit démontrer la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs. SableTel se servira de la technologie sans fil à l'interne, vraisemblablement pour réduire ses coûts et augmenter ses marges. SableTel répond donc sans doute à ce critère, car la technologie est censée augmenter ses marges de 5 % pour toutes ses gammes de produits. Il en résulterait un avantage substantiel (5 % de 65 millions \$ = 3,25 millions \$ annuellement). SableTel devra fournir des preuves à l'appui de cette assertion, dont elle disposera peut-être une fois que l'évaluation de faisabilité effectuée par la tierce partie sera terminée.

Le cinquième critère exige la disponibilité de ressources techniques, financières et autres appropriées pour achever le projet. Dan a indiqué que SableTel ne dispose pas actuellement des ressources financières nécessaires pour terminer le projet et qu'elle devra obtenir du financement de StarNova pour ce faire. En conséquence, il est probable que ce critère n'est pas rempli actuellement, car StarNova ne s'est pas engagée à fournir le financement. Toutefois, si SableTel était en mesure de fournir des preuves que StarNova ou une autre source lui fournira du financement pour mener à bien le projet, on pourrait arguer que ce critère est rempli.

Enfin, SableTel doit être en mesure de démontrer qu'elle peut évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet. Il n'est pas certain que SableTel puisse le faire. Dan a dit que, selon le Service de la comptabilité, 22 millions \$ seraient nécessaires pour mener à bien le projet, mais il ne sait pas trop comment le Service est arrivé à ce chiffre. En outre, SableTel devra démontrer qu'elle a en place les systèmes nécessaires pour assurer un suivi fiable des coûts liés au projet. Ce critère a donc peut-être été rempli, mais il faudrait obtenir plus d'informations.

Comme il faut satisfaire aux six critères pour être en mesure d'inscrire les coûts à l'actif et qu'au moins deux des critères ne sont vraisemblablement pas remplis, les coûts ne peuvent être inscrits à l'actif et doivent être passés en charges. Par conséquent, SableTel devrait ramener à zéro les frais de recherche et de développement reportés de 9 160 250 \$, et augmenter de ce montant les frais d'administration (voir plus loin les états financiers ajustés).

Même si SableTel répondait à tous les critères pour l'inscription à l'actif des frais de développement, elle ne pourrait pas retourner à l'exercice 2013 pour inscrire à l'actif les frais de recherche et de développement de cet exercice en 2014. Selon le paragraphe 71 d'IAS 38 : « Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges ne doivent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure. »

En ce qui concerne la présentation, je recommande qu'il soit envisagé de présenter les frais de recherche et de développement séparément des frais d'administration dans l'état du résultat global, puisque le montant en cause est important et qu'il s'agit vraisemblablement d'une information d'intérêt pour les utilisateurs des états financiers.

Question 3 – Subvention d'Industrie Canada

Les dispositions sur l'aide publique se trouvent dans IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*.

Il y a deux questions liées à la subvention gouvernementale. La première est de savoir si SableTel répond au critère de comptabilisation d'une subvention publique. Selon le paragraphe 7 d'IAS 20 :

« Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que :

- (a) l'entité se conformera aux conditions attachées aux subventions ; et
- (b) les subventions seront reçues. »

SableTel a reçu les 2 750 000 \$, de sorte que nous pouvons affirmer sans crainte que le second critère est rempli. Toutefois, il n'est pas certain que le premier critère, lié au respect de toutes les conditions attachées à la subvention, le soit, puisqu'il semble que SableTel devra partager sa technologie avec IC, laquelle doit officiellement approuver celle-ci. Quoi qu'il en soit, il nous faudrait obtenir plus de détails concernant la subvention afin de déterminer si le premier critère est rempli et, par conséquent, si le montant peut être comptabilisé.

Si on suppose que les deux critères ci-dessus sont respectés, la seconde question liée à la subvention gouvernementale concerne sa présentation. Le paragraphe 24 d'IAS 20 précise :

« Les subventions liées à des actifs, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, doivent être présentées dans l'état de la situation financière soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif. »

Cette subvention publique est liée au Projet technologie sans fil. À l'origine, ce projet a été comptabilisé à titre d'immobilisation incorporelle. Si le Projet technologie sans fil était encore comptabilisé à titre d'actif, SableTel devrait contrepasser le montant comptabilisé dans les produits et le comptabiliser soit comme produit différé, soit en diminution de la valeur comptable du Projet technologie sans fil.

Toutefois, en raison de l'ajustement proposé ci-dessus (voir Frais de recherche et de développement reportés), le Projet technologie sans fil est maintenant passé en charges sous le poste Administration dans l'état du résultat global. La présentation des subventions liées au résultat est traitée au paragraphe 29 d'IAS 20 :

« Les subventions liées au résultat sont présentées en résultat net, séparément ou dans une rubrique générale telle que "autres produits" ; sinon, elles sont présentées en déduction des charges auxquelles elles sont liées. »

Je recommande que le montant soit comptabilisé en diminution des charges auxquelles il est lié, car il est clairement attribuable à celles-ci. En conséquence, le montant devrait être déduit des produits et comptabilisé à titre de réduction des frais de recherche et de développement (frais d'administration) dans l'état du résultat global (voir plus loin les états financiers ajustés). À noter que cet ajustement n'aura aucune incidence sur le résultat net de SableTel.

Question 4 – Dépréciation du réseau de téléphonie mobile

Les dispositions sur la dépréciation d'actifs se trouvent dans IAS 36 *Dépréciation d'actifs*.

En août 2014, l'ouragan Baylee a endommagé plusieurs des tours de transmission du réseau de téléphonie mobile de SableTel, mettant hors service tout le réseau. Au total, 60 des 340 tours ont été endommagées. Chaque tour a une valeur comptable de 35 000 \$.

SableTel doit déterminer si les tours de transmission nécessitent une dépréciation à la fin de l'exercice.

Selon le paragraphe 9 d'IAS 36 :

« Une entité doit déterminer à la fin de chaque période de présentation de l'information financière s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu se déprécier. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif. »

Il existe une indication évidente que les actifs peuvent s'être dépréciés, puisque les tours ont été endommagées. *SableTel* devrait donc procéder à une estimation de la valeur recouvrable.

Selon le paragraphe 18 d'IAS 36 :

« La présente norme définit la valeur recouvrable d'un actif ou d'une unité génératrice de trésorerie comme la valeur la plus élevée entre la juste valeur diminuée des coûts de sortie et la valeur d'utilité de l'actif ou de l'unité génératrice de trésorerie. »

Selon le paragraphe 22 d'IAS 36 :

« La valeur recouvrable est déterminée pour un actif pris individuellement à moins que l'actif ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Si tel est le cas, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (voir paragraphes 65 à 103), sauf :

- (a) si la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de sortie est supérieure à sa valeur comptable ; ou
- (b) si la valeur d'utilité de l'actif peut être estimée comme étant proche de sa juste valeur diminuée des coûts de sortie et si cette juste valeur diminuée des coûts de sortie peut être évaluée. »

Il semble, selon ce que nous savons de la situation, que l'ensemble des tours constitue une unité génératrice de trésorerie, puisque tout le réseau de téléphonie mobile a été mis hors service à cause des 60 tours endommagées. Il pourrait donc être nécessaire de faire une estimation de la valeur recouvrable de la totalité du réseau (c'est-à-dire des 340 tours de transmission) et non uniquement des 60 tours endommagées.

Selon les paragraphes 66 et 67 d'IAS 36 :

Paragraphe 66 – « S'il existe un indice qu'un actif a pu se déprécier, la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement doit être estimée. S'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement, la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (l'unité génératrice de trésorerie de l'actif) doit être déterminée.

Paragraphe 67 – « La valeur recouvrable d'un actif pris individuellement ne peut être déterminée si :

- (a) on ne peut estimer que la valeur d'utilité de l'actif est proche de sa juste valeur diminuée des coûts de sortie (par exemple, lorsque les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif ne peuvent être estimés comme étant négligeables) ; et
- (b) l'actif ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs.

Dans de tels cas, la valeur d'utilité et, par conséquent, la valeur recouvrable, ne peuvent être estimées que pour l'unité génératrice de trésorerie de l'actif. »

Comme il est mentionné ci-dessus, il y a deux façons possibles de déterminer la valeur recouvrable d'un actif (ou d'un groupe d'actifs). La première consiste à déterminer la juste valeur de l'actif diminuée des coûts de vente. Nous n'avons pas beaucoup d'informations pour déterminer ce montant, mais il est peu probable que SableTel puisse vendre les tours endommagées et en obtenir un montant important. En outre, bien que rien n'indique que SableTel pourrait vendre la totalité de son réseau de téléphonie mobile, il est possible qu'une autre société de télécommunications veuille en faire l'acquisition. Le réseau de téléphonie mobile, en son état actuel, n'a aucune valeur puisque la totalité du réseau est hors service. Il est important de noter que la valeur d'utilité est généralement déterminée en fonction des flux de trésorerie futurs estimés pour l'actif dans son *état actuel*. Il s'ensuit que la décision de SableTel de réparer ou de remplacer le réseau n'est pas pertinente. Selon le paragraphe 44 d'IAS 36 :

« Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour l'actif dans son état actuel. Les estimations de flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées qui devraient être générées par :

- (a) une restructuration future au sujet de laquelle l'entité ne s'est pas encore engagée ; ou
- (b) l'amélioration ou l'accroissement de la performance de l'actif. »

SableTel a dit ne pas savoir si le réseau mobile peut être réparé. Elle envisage également de remplacer tout le système de tours de transmission par un nouveau système plus rapide. On ignore donc la valeur recouvrable des tours, ou de l'ensemble du système (l'unité génératrice de trésorerie), à la date de clôture.

Selon moi, le réseau mobile a vraisemblablement subi une dépréciation. Il faudrait obtenir plus d'informations pour déterminer le montant exact de la dépréciation mais, à titre estimatif, nous pourrions avancer que la valeur recouvrable des 60 tours endommagées est sans doute nulle. SableTel devrait donc comptabiliser une réduction de valeur pour ramener la valeur de l'actif à zéro. La valeur totale de ces 60 tours est de 2 100 000 \$ (60 × 35 000 \$) (voir plus bas les états financiers ajustés).

Notons qu'il se peut que la valeur des 340 tours et de la totalité du réseau (l'unité génératrice de trésorerie) doive être réduite à zéro ou à la valeur recouvrable estimée (juste valeur diminuée des coûts de la vente), puisque le réseau n'a aucune valeur d'utilité dans son état actuel. On ne sait pas par ailleurs si le réseau peut être réparé et, même si c'était le cas, on ignore si SableTel a l'intention de le réparer. Si le réseau ne peut pas être vendu (c'est-à-dire si sa juste valeur diminuée des coûts de la vente est minime) et que SableTel ne prévoit pas le réparer, la totalité du réseau devrait être dépréciée et sa valeur, ramenée à zéro. Il s'agit au minimum d'un montant de 11 900 000 \$ (340 tours × 35 000 \$ la tour) pour les tours de transmission, et peut-être même plus si d'autres immobilisations sont rattachées au réseau de téléphonie mobile. Pour le moment, nous supposons qu'il ne sera pas nécessaire de réduire la valeur des 280 tours qui n'ont pas été endommagées, car elles pourraient avoir une juste valeur sur un marché libre ou être en mesure de générer des entrées de trésorerie futures.

La réduction de valeur devrait être comptabilisée comme une perte de valeur selon le paragraphe 59 d'IAS 36 :

« Si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur. »

S'il est probable que SableTel reçoive une indemnité d'assurance pour les tours endommagées, le produit de l'assurance réduirait la perte.

De même, comme SableTel envisage de remplacer tout le système, il serait prudent d'analyser la durée d'utilité estimée des actifs en question et/ou leurs valeurs résiduelles.

Produits différés (enjeu secondaire)

Il n'y a pas de poste Produits différés dans l'état de la situation financière. Étant donné la nature de l'entreprise, en l'occurrence une société de télécommunications, on peut supposer qu'elle facture certains de ses services à l'avance (il est en effet habituel pour les entreprises de ce secteur de facturer leurs services un mois à l'avance; certaines exigent en outre un dépôt important). Cela mérite une enquête plus poussée. Il se peut que les montants en question soient englobés dans le poste Fournisseurs et autres créditeurs de l'état de la situation financière. Il est aussi possible que ces montants aient été comptabilisés à tort à titre de produits. Il faudra obtenir davantage d'informations pour déterminer s'il y a erreur.

Question 5 – Cotisations au CRTC

J'ai recalculé l'inexactitude estimée touchant les cotisations à verser au CRTC pour 2013 et 2014, et l'inexactitude estimée totalise 1 193 619 \$. De ce montant, 672 218 \$ sont liés à la cotisation de 2013 et 521 401 \$, à celle de 2014. Le premier montant (672 218 \$) découle d'une erreur comptable; il doit donc être ajouté aux charges à payer et déduit du solde d'ouverture des bénéfices non distribués de 2014. Le montant lié à la cotisation de 2014 (521 401 \$) devrait être ajouté au coût des ventes (cotisation au CRTC) ainsi qu'aux charges à payer au 31 août 2014, car il se rapporte à l'exercice 2014. Ce calcul, fondé sur l'information préliminaire, est le suivant :

Description	Calcul de 2014	Calcul de 2013
Produits tirés des services de téléphonie interurbaine, locale et mobile (voir note 1 afférente aux états financiers)	56 857 395 \$	60 712 173 \$
Moins : Produits tirés de parties liées (supposer 0 \$)	0	0
Moins : Coûts admissibles (voir note 2)	(25 215 367)	(25 333 908)
Plus : Coûts payés à des entités non canadiennes (voir note 2)	897 500	788 000
Plus : 200 % de la marge négative pour tout client en ayant une (supposer que la base de données du Service des finances est exacte et que 2013 = 0 \$)	2 260 000	0
Plus : Coûts payés à des parties liées (voir note 2)	1 357 850	1 458 760
Base de calcul de la cotisation	<u>36 157 378</u>	<u>37 625 025</u>
Taux de cotisation	12 %	12 %
Calcul provisoire de la cotisation	<u>4 338 885</u>	<u>4 515 003</u>
Cotisation telle que calculée	<u>3 817 484</u>	<u>3 842 785</u>
Ajustement requis	<u><u>521 401 \$</u></u>	<u><u>672 218 \$</u></u>

Question 6 – États financiers ajustés

Les états financiers de 2014 devront être ajustés en raison de l'effet cumulatif significatif des inexactitudes notées ci-dessus. Voici les ajustements à apporter aux états financiers :

Description	É/F de 2014 (non ajustés)	Ajustements nécessaires selon les IFRS	EJ	É/F de 2014 (ajustés)
Actifs courants				
Trésorerie	351 018 \$			351 018 \$
Créances	15 864 501			15 864 501
Stocks	3 219 431	(2 539 572)	1	679 859
Total des actifs courants	19 434 950	(2 539 572)		16 895 378
Immobilisations corporelles	62 532 502	(2 100 000)	4	60 432 502
Impôts différés	35 629			35 629
Immobilisations incorporelles	10 753 709	(9 160 250)	2	1 593 459
Total des actifs	92 756 790 \$	(13 799 822)		78 956 968 \$
Passifs courants	22 265 938 \$	1 193 619	5	23 459 557 \$
Dette à long terme	44 152 572			44 152 572
Total des passifs	66 418 510	1 193 619		67 612 129
Total des capitaux	26 338 280	(14 993 441)	(A), 5	11 344 839
Total des passifs et des capitaux	92 756 790 \$	(13 799 822)		78 956 968 \$
Produits	65 072 224 \$	(2 750 000)	3	62 322 224 \$
Coût des ventes	30 714 869	3 060 973	1, 5	33 775 842
Marge brute	34 357 355	(5 810 973)		28 546 382
Charges				
Ventes et marketing	16 875 413			16 875 413
Administration	13 336 292	8 510 250	2, 3, 4	21 846 542
Charge d'intérêts	2 967 650			2 967 650
Total des charges	33 179 355	8 510 250		41 689 605
Résultat net	1 178 000 \$	14 321 223	(A)	(13 143 223) \$

Les états financiers ajustés présentent une image financière très différente de SableTel pour l'exercice 2014.

Écritures de journal (EJ)

EJ n°	Description du compte	Débit	Crédit
1	Coût des ventes (routeurs et modems)	2 539 572 \$	
1	Stocks Pour établir une provision pour obsolescence des stocks		2 539 572 \$
2	Administration (frais de R&D)	9 160 250 \$	
2	Immobilisations incorporelles Pour contrepasser les frais liés au Projet technologie sans fil qui ont été inscrits à l'actif		9 160 250 \$
3	Produits (subvention gouvernementale)	2 750 000 \$	
3	Administration (frais de R&D) Pour reclasser la subvention reçue d'Industrie Canada au cours de l'exercice		2 750 000 \$
4	Administration (dépréciation)	2 100 000 \$	
4	Immobilisations corporelles (tours de transmission du réseau mobile) Pour comptabiliser une dépréciation des tours de transmission du réseau mobile		2 100 000 \$
5	Coût des ventes (ajustement de la cotisation au CRTC pour 2014)	521 401 \$	
5	Résultats non distribués (ouverture – ajustement de la cotisation au CRTC pour 2013)	672 218 \$	
5	Passifs courants (charges à payer)		1 193 619 \$

Pour comptabiliser l'inexactitude estimée touchant les cotisations à verser au CRTC pour 2013 et 2014

Fiscalité

(Sera divisé en occasions d'évaluation multiples par le Jury d'examen.)

Le candidat calcule le résultat fiscal de SableTel et en analyse certains éléments.

CPA	Énoncé de compétence CPA	Préalables	Module commun	O3 Fiscalité
6.1.1	Évaluer les questions générales qui se posent à l'entité	B	B	A
6.1.2	Déterminer les impôts et taxes à payer par une société dans des situations courantes	B	B	A

Calcul du résultat fiscal de 2014

La perte comptable nette de 2014, avant impôt et après les révisions effectuées dans la partie sur l'information financière du présent rapport, est de 13 143 223 \$. Ce montant servira de point de départ pour le calcul du résultat fiscal de 2014.

SableTel	
Année d'imposition terminée le 31 août 2014	
Annexe 1 du formulaire T2	
Résultat comptable (révisé selon la partie sur l'information financière)	-13 143 223 \$
Plus :	
Dépréciation d'immobilisations (tours)	2 100 000 \$
Frais de recherche et développement – comptabilité	5 702 390 \$
Moins :	
Subvention gouvernementale (SI une partie est afférente au capital, déduire du résultat fiscal)	- \$
Dépenses de RS&DE passées en charges dans l'année à lier à l'analyse pour la planification fiscale)	- \$
Résultat fiscal	-5 340 833 \$

Les candidats pourraient aussi discuter de la possibilité de rajouter l'amortissement et de soustraire la déduction pour amortissement (DPA), et indiquer que la soustraction de la DPA est facultative.

Subvention gouvernementale

La subvention gouvernementale devra être incluse dans le résultat fiscal de SableTel. La *Loi de l'impôt sur le revenu* (LIR) comporte une disposition prévoyant l'exercice d'un choix qui permet de porter une partie (ou la totalité) du produit de la subvention en diminution de la dépense pour laquelle elle a été octroyée. Dans la mesure où cette disposition s'applique, le montant de la subvention utilisé pour financer les achats d'immobilisations peut être porté en diminution du coût en capital de ces achats. Le montant serait déduit de la fraction non amortie du coût en capital (FNACC) de la catégorie de biens à laquelle appartiennent ces immobilisations. Il me faut lire les documents relatifs à la subvention pour déterminer si cette disposition peut s'appliquer.

Pour le moment, je vais supposer que la totalité de la subvention est incluse dans le résultat fiscal et qu'elle ne peut être portée en diminution de la FNACC. Comme la totalité du montant est incluse dans le résultat comptable, aucun ajustement n'est nécessaire aux fins de l'impôt. Si tel n'est pas le cas, mon analyse de l'offre d'achat non sollicitée présentée plus bas s'en trouvera aussi affectée.

Tours endommagées par l'ouragan

De nombreuses tours appartenant à SableTel ont été endommagées au cours de l'exercice clos en 2014. Aux fins comptables, une moins-value de 2 100 000 \$ a été portée en résultat pour rendre compte des dommages subis par les tours. Aux fins fiscales, les tours ont été inscrites à

l'actif dans un groupe de FNACC avec tous les autres actifs appartenant à la même catégorie. Comme les tours de SableTel n'ont pas toutes été endommagées, il restera à la société des actifs dans ce groupe de FNACC aux fins de l'impôt.

Une perte finale est la seule réduction de valeur extraordinaire relative aux groupes de FNACC permise par la LIR. L'entreprise peut déclarer une perte finale lorsqu'il reste un solde dans un groupe de FNACC mais qu'elle ne possède plus d'actifs dans ce groupe. Comme SableTel possède des actifs dans le groupe de FNACC auquel appartiennent les tours endommagées, elle ne peut déclarer une perte finale pour l'année d'imposition terminée en 2014. Elle peut donc seulement se prévaloir de DPA normale en ce qui concerne ce groupe d'actifs en 2014.

Aux fins du calcul du résultat fiscal de 2014 de SableTel, j'ai rajouté les 2 100 000 \$ comptabilisés en moins-value.

Frais de R&D reportés

SableTel a inscrit à l'actif la totalité des 9 160 250 \$ de dépenses en R&D engagées en 2014 et 2013. Pour la comptabilité, le montant sera ajusté de manière que les 3 457 860 \$ relatifs à 2013 soient inscrits dans les charges de cet exercice, comme cela a supposément été le cas à l'origine aux fins fiscales. On peut donc supposer qu'il ne sera pas nécessaire de modifier la déclaration fiscale de 2013 de SableTel pour les dépenses de R&D de 2013.

Pour 2014, les 5 702 390 \$ dépensés en R&D sont peut-être admissibles aux crédits d'impôt à la RS&DE. Dans la mesure où tel est le cas, SableTel a le choix de déduire le montant aux fins de l'impôt ou de le reporter prospectivement avec d'autres dépenses en RS&DE. Ces dépenses peuvent être reportées indéfiniment, de sorte que leur report n'est pas assorti d'autant de restrictions que les pertes autres qu'en capital. Je n'ai pas déduit de montant pour les dépenses de RS&DE de 2014 étant donné que SableTel a déjà une perte fiscale pour l'année d'imposition terminée en 2014 et qu'elle n'a donc pas besoin de se prévaloir de la déduction.

Autres différences entre les traitements comptable et fiscal

Selon mes calculs, la déduction pour amortissement maximale en 2014 est de 9 894 897 \$, et le montant des dépenses en capital admissibles se chiffre à 48 383 \$. SableTel pourrait s'en servir pour augmenter la perte aux fins de l'impôt en 2014, ce qui augmenterait sans doute le report de pertes sur les années futures, étant donné que nous avons assez de pertes reportables rétrospectivement pour compenser les bénéfices antérieurs.

Fiscalité

(Sera divisé en occasions d'évaluation multiples par le Jury d'examen.)

Le candidat analyse les pertes fiscales de Spacolli dans le contexte de l'avis de nouvelle cotisation, de la capacité de SableTel de s'y opposer et du résultat probable de l'opposition, compte tenu des règles visant les pertes et de la disposition générale anti-évitement.

CPA	Énoncé de compétence CPA	Préalables	Module commun	O3 Fiscalité
6.1.3	Déterminer les impôts et taxes à payer par une société dans des situations non courantes	-	-	B
6.3.1	Donner des conseils aux contribuables en ce qui a trait aux avis de cotisation, aux avis d'opposition et aux appels	C	C	B

Pertes fiscales de Spacolli inc.

SableTel a reçu un avis de nouvelle cotisation de l'Agence du revenu du Canada (ARC) pour l'année d'imposition 2012. L'ARC lui a refusé l'utilisation des pertes de Spacolli antérieures à l'acquisition du contrôle de celle-ci.

L'acquisition de Spacolli en 2012 semble avoir eu pour objet, notamment, de permettre à SableTel d'utiliser les pertes fiscales de Spacolli pour contrebalancer un bénéfice imposable futur. Cependant, la *Loi de l'impôt sur le revenu* contient des règles régissant l'utilisation des pertes antérieures à l'acquisition du contrôle (1^{er} janvier 2012). Lorsqu'il y a acquisition de contrôle d'une société par un tiers non lié, comme dans le cas de Spacolli, la société acquéreuse ne peut utiliser les pertes de la société acquise que si les deux conditions suivantes sont remplies : 1) les pertes sont utilisées pour compenser le revenu gagné dans le cadre d'activités identiques ou analogues, et 2) la société acquise doit continuer à être exploitée après l'acquisition du contrôle, et ce, dans une expectative de profit.

L'ARC a refusé l'utilisation des pertes de Spacolli. Nous ne pouvons pas être certains de sa position sans avoir au préalable discuté de la question avec elle. Toutefois, ce refus est vraisemblablement attribuable à l'une des deux raisons suivantes :

- 1) ou bien l'ARC est d'avis que les activités menées par SableTel ne sont peut-être pas semblables ou analogues à celles de Spacolli;
- 2) ou bien les activités de Spacolli ont été abandonnées avant l'acquisition.

Si ce n'est pas le cas, l'ARC applique peut-être la disposition générale anti-évitement (DGAE) en ce qui concerne l'utilisation des pertes de Spacolli. La DGAE peut s'appliquer dans le cas où un contribuable a créé un avantage fiscal dont le motif principal est autre que commercial et que l'avantage fiscal ainsi créé constitue un recours abusif à une disposition de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou une mauvaise application des dispositions de la Loi dans son ensemble.

Activités identiques ou analogues

En ce qui concerne la question des activités identiques ou analogues : Spacolli est un ancien fabricant et distributeur de téléphones cellulaires. SableTel a pour activité de fournir des services de télécommunications (téléphonie et Internet) à ses clients. En apparence, ces secteurs d'activité semblent différents. Toutefois, SableTel vend des modems et des routeurs à ses clients, activités analogues à la vente de téléphones cellulaires. En outre, elle fournit des services de téléphonie cellulaire à ses clients. Les deux entreprises appartiennent au secteur des télécommunications, ce qui est une autre similitude. Même s'ils ne sont pas concluants, il y a des arguments pouvant indiquer que le critère des activités identiques ou analogues est rempli. Il faudra obtenir plus d'informations pour pouvoir déterminer si c'est effectivement le cas.

Poursuite de l'exploitation dans une expectative de profit

En ce qui concerne la poursuite des activités de Spacolli dans une expectative de profit : en 2012, SableTel a vendu les stocks de téléphones cellulaires que Spacolli détenait le jour de l'acquisition du contrôle (1^{er} janvier 2012). Toutefois, c'est Spacolli qui détenait des stocks et, selon l'information qu'on m'a fournie, elle n'était pas active (était inactive) avant la date d'acquisition du contrôle pour ce qui est d'essayer de vendre ces stocks. Les actionnaires de Spacolli ont vendu leurs actions de la société, et non les actifs sous-jacents. Cependant, la vente des actions indique une certaine activité continue. Peut-être devrions-nous interroger l'un des anciens actionnaires de Spacolli pour déterminer si des activités ont été menées en vue de la vente des actifs en stock avant ou à la date d'acquisition du contrôle par SableTel. Si des efforts suivis ont été déployés pour vendre les actifs, l'entreprise n'était peut-être pas inactive, et SableTel respecterait peut-être le second critère aux fins de l'utilisation des pertes.

DGAE

À propos de l'application de la DGAE : la *Loi de l'impôt sur le revenu* comporte des dispositions particulières pour empêcher l'échange de pertes entre les sociétés et leurs actionnaires. Les dispositions anti-évitement visant expressément le type d'échange de pertes effectué par SableTel se trouvent dans les règles régissant l'acquisition du contrôle de sociétés (dont il a été question plus haut). Dans la mesure où ces règles ont été contournées par SableTel, celle-ci peut invoquer trois arguments pour se défendre face à l'application de la DGAE.

Premièrement, SableTel peut avancer que la série d'opérations, y compris la demande de déduction des pertes de Spacolli, n'a pas créé d'avantage fiscal. Cet argument serait difficile à faire valoir, étant donné que les pertes ont été reportées prospectivement afin de compenser les bénéfices de SableTel et ont de ce fait réduit son impôt à payer, ce qui constitue sans doute un avantage fiscal.

Deuxièmement, SableTel voudra invoquer le fait qu'elle a acquis Spacolli pour une raison commerciale autre que l'économie d'impôt que lui procure l'utilisation des pertes fiscales. L'argument serait centré sur l'acquisition et la vente des stocks qui appartenaient à Spacolli au moment de l'acquisition du contrôle. Sans être concluant, l'argument a une certaine valeur.

Troisièmement, SableTel pourrait contester l'argument selon lequel l'utilisation des pertes constituait un recours abusif ou une mauvaise application en ce qui concerne les dispositions de la Loi concernant l'échange de pertes. Il faudra une argumentation plus théorique dans ce cas, portant sur le but des règles régissant l'échange de pertes et sur leur lien avec la conduite de SableTel à l'époque de l'acquisition. Sans trop entrer dans les détails des dispositions et des règles relatives au recours abusif et à la mauvaise application, il serait important que SableTel indique que les opérations effectuées respectaient l'esprit et la lettre des règles adoptées par le Parlement.

Moment de l'avis d'opposition

Il est à noter que l'avis de nouvelle cotisation de l'ARC est daté du 15 juillet 2014. SableTel dispose de 90 jours, à compter de cette date, pour soumettre un avis d'opposition si elle souhaite le contester. Il se peut que l'avis de nouvelle cotisation prévoie des pénalités et des intérêts. Les pénalités et intérêts découlant d'avis de cotisation ou de nouvelle cotisation ne sont pas déductibles aux fins de l'impôt, de sorte qu'ils ne seront pas déduits lors de la détermination du résultat fiscal aux fins du calcul de l'impôt à payer ou des soldes de report prospectif ou rétrospectif de SableTel pour 2014.

De plus, comme SableTel est une « grande société » aux fins de l'impôt, elle sera tenue de payer la totalité de la charge fiscale pour pouvoir s'opposer à l'avis de nouvelle cotisation, même si sa position est défendable. Ce faisant, elle évitera d'accumuler ultérieurement des intérêts sur le montant à payer, advenant que l'opposition ou tout appel subséquent soient rejetés.

PDTPE

SableTel ne pourra pas utiliser la PDTPE sur la disposition des actions de Spacolli. Dans le cas d'une fusion verticale (absorption d'une filiale par la société mère), selon la LIR, toute perte sur les actions de la filiale est réputée nulle.

Fiscalité

(Sera divisé en occasions d'évaluation multiples par le Jury d'examen.)

Le candidat analyse la perte de 2014 dans le contexte des règles sur les reports de pertes rétrospectifs et l'incidence de la fusion de 2012 sur le report de pertes rétrospectif.

CPA	Énoncé de compétence CPA	Préalables	Module commun	O3 Fiscalité
6.1.1	Évaluer les questions fiscales générales qui se posent à l'entité	B	B	A
6.1.3	Déterminer les impôts et taxes à payer par une société dans des situations non courantes	-	-	B
6.1.4	Donner des conseils sur les conséquences fiscales ou sur les opportunités particulières de planification fiscale pour les actionnaires et leurs sociétés à actionnariat restreint	C	C	A

En 2014, SableTel a subi une importante perte autre qu'en capital aux fins de l'impôt, comme indiqué dans mon calcul. Cela pourrait avoir une incidence sur le calcul des impôts à payer pour les années d'imposition passées et futures.

Pour évaluer l'incidence potentielle de ces pertes sur les impôts à payer pour les années d'imposition antérieures, nous devons examiner l'historique de SableTel.

Fin d'exercice réputée

Le 1^{er} janvier 2012, SableTel a acquis le contrôle de Spacolli d'un tiers non lié. Les deux sociétés ont été fusionnées le même jour. Aux fins de l'impôt, ces événements ont entraîné une fin d'exercice réputée pour les deux sociétés. Par conséquent, des déclarations fiscales auraient dû être produites pour la fin d'exercice du 31 décembre 2011, et pour Spacolli, et pour SableTel. Il faut nous assurer que cela a été fait. Il faudra aussi préparer un jeu d'états financiers distinct à cette date.

La fin d'exercice réputée de SableTel et de Spacolli résultant de la fusion comptera pour une année aux fins du report prospectif ou rétrospectif de toute perte ou tout crédit d'impôt à l'investissement même si l'exercice a duré moins de 365 jours.

Fusion

Outre la création d'une fin d'année d'imposition pour les deux sociétés d'origine, celles-ci sont considérées comme des entités différentes de la société issue de la fusion, selon bon nombre des dispositions de la LIR visant les fusions. Cela, nonobstant les lois régissant les sociétés qui, dans la plupart des cas, considèrent la société issue de la fusion comme la continuation de chacune des sociétés ayant fusionné. Ce fait aura une incidence sur l'utilisation des pertes, comme nous le verrons ci-dessous.

Pertes autres que des pertes en capital

Il semble que SableTel aurait la possibilité de reporter des pertes rétrospectivement, puisqu'elle a subi des pertes autres qu'en capital en 2013 et 2014. Si ces pertes sont reportées rétrospectivement, elles pourraient être utilisées pour compenser le bénéfice imposable (le cas échéant) de l'année d'imposition de SableTel terminée le 31 août 2012. Ce pourrait être particulièrement utile à SableTel en ce qui concerne l'année d'imposition 2012, puisqu'elle est en litige avec l'ARC au sujet de l'utilisation de pertes à la suite de l'acquisition de Spacoli.

Pour les deux années d'imposition terminées en 2011 (le 31 août et le 31 décembre, voir l'analyse sous « Fin d'exercice réputée »), les règles visant le report de pertes rétrospectif sur des années antérieures à la fusion doivent être suivies. Pour ces années d'imposition, les reports rétrospectifs de pertes postérieures à la fusion ne peuvent être utilisés que pour compenser le revenu gagné par la société mère remplacée. Comme SableTel était la société mère remplacée, les pertes postérieures à la fusion peuvent être utilisées en diminution de son revenu d'avant la fusion. Les pertes de 2013 et 2014 peuvent ramener le bénéfice imposable de ces deux années d'imposition antérieures à zéro, ce qui donnerait lieu au remboursement des impôts payés pour ces deux années. Dans la mesure où les pertes fiscales de 2013 et 2014 sont supérieures au bénéfice imposable des années antérieures, l'excédent pourra être reporté prospectivement et utilisé en diminution du bénéfice imposable au cours de 20 prochaines années (jusqu'en 2033 pour les pertes de 2013 et 2034 pour celles de 2014).

Fiscalité

(Sera divisé en occasions d'évaluation multiples par le Jury d'examen.)

Le candidat analyse les répercussions fiscales du régime de rémunération de la direction proposé.

CPA	Énoncé de compétence CPA	Préalables	Module commun	O3 Fiscalité
6.2.1	Évaluer les questions fiscales générales qui se posent à un particulier	B	B	A
6.2.2	Déterminer les impôts à payer par un particulier dans des situations courantes	B	B	A
6.2.3	Déterminer les impôts à payer par un particulier dans des situations non courantes	-	-	B

Régime de rémunération de la direction proposé

Du point de vue fiscal, le régime de rémunération de la direction qui est proposé comporte trois éléments à prendre en compte.

Primes en argent

Une prime en argent accumulée à la fin d'une année d'imposition et payée lors d'une année subséquente ne peut être déduite fiscalement dans l'année où elle a été gagnée qu'à la condition d'être payée dans les 180 jours suivant la fin de celle-ci. Les primes en argent accumulées et payées de cette façon donnent lieu à un report d'impôt parce que, par exemple, la prime de 2014 est déductible pour SableTel en août 2014, alors qu'elle n'a pas à être payée avant presque la fin de février 2015. Les retenues à la source sur le paiement des primes doivent être déduites du paiement dans la période de paie au cours de laquelle la prime est versée, de sorte qu'il n'y a pas de report d'impôt pour celui qui reçoit la prime. Le report a trait à la remise de l'impôt, qui peut aller jusqu'à six mois après la fin de l'année d'imposition au cours de laquelle la prime a été accumulée.

Options sur actions

Comme SableTel est une filiale d'une société ouverte (« société publique »), les règles relatives aux options sur actions attribuées par les sociétés ouvertes s'appliquent.

Lorsqu'une option d'achat d'actions est attribuée par une société ouverte, l'employé est réputé recevoir un avantage imposable égal à l'excédent de la valeur de l'action émise au bénéfice de l'employé sur le prix fixé selon les modalités de l'option (prix d'exercice) à la date d'exercice de l'option. À noter que, aux fins de l'impôt, l'avantage est obtenu au moment de l'exercice de l'option, même si l'employé conserve ses actions plutôt que de les vendre pour encaisser le produit. Dans certains cas, l'employeur est tenu de retenir et de remettre l'impôt sur l'avantage lié à l'option dans la période au cours de laquelle l'option est exercée.

SableTel devra élaborer un système pour calculer, enregistrer et gérer l'information sur les avantages liés au régime d'options sur actions aux fins de l'impôt, relativement aux formulaires T4 des employés et au versement des impôts.

Si la valeur de l'action à la date de l'attribution est égale ou supérieure au prix d'exercice, l'employé a droit à une déduction fiscale égale à la moitié de l'avantage lié à l'option, ce qui a essentiellement pour effet d'ajouter à son revenu le montant qui aurait été ajouté s'il s'était agi d'un gain en capital réalisé sur l'action. Cependant, compte tenu de la conception actuelle du régime d'options sur actions, les employés ne pourront pas se prévaloir de cette déduction puisque les options sont attribuées à escompte par rapport au cours du marché le jour de l'attribution.

Une autre question fiscale se pose relativement aux options sur actions : toute réduction de valeur des actions postérieure à l'exercice de l'option (l'achat de l'action) est traitée comme une perte en capital aux fins de l'impôt. Si le cours de l'action a monté entre la date d'attribution et la date d'exercice et qu'il a baissé par la suite, le montant de l'augmentation est imposable à titre de revenu d'emploi (probablement que la moitié seulement de l'augmentation serait imposée), tandis que la perte postérieure à la date d'exercice est traitée comme une perte en capital. Or, comme les pertes en capital ne peuvent être portées en diminution du revenu d'emploi, l'employé qui exerce l'option lorsque celle-ci est dans le cours obtiendra un avantage au titre d'un emploi, qui ne pourra pas être compensé par une baisse subséquente du cours de l'action qui surviendrait avant la vente. Cela peut donner lieu à des résultats incongrus et anormaux, puisque des employés pourraient vendre leurs actions à perte après exercice de l'option dans le seul but de payer l'impôt sur le revenu au titre d'un emploi et ne pas obtenir d'avantage fiscal compensatoire pour la perte en capital, qui ne peut servir qu'à compenser des gains en capital.

DDVA

La *Loi de l'impôt sur le revenu* ne traite pas expressément des DDVA. Par conséquent, le paiement versé par l'employeur à l'employé en vertu d'un DDVA serait considéré comme un revenu au titre d'un emploi dans l'année du paiement.

Cependant, les DDVA pourraient être assujettis aux règles relatives aux conventions de retraite ou aux ententes d'échelonnement du traitement (EET). Dans les deux cas, les règles peuvent être assez dissuasives.

Selon sa conception actuelle, le régime de DDVA serait considéré comme une convention de retraite aux fins de l'impôt, parce que SableTel prévoit en financer une partie. Si tel est le cas, le fiduciaire/administrateur du compte devra remettre 50 % des cotisations de SableTel à l'Agence du revenu du Canada. L'impôt de 50 % s'applique aussi aux revenus de placement gagnés dans le cadre de la convention de retraite. Au moment où l'argent est versé aux retraités, le gouvernement rembourse au régime l'impôt de 50 % payé.

Les règles visant les EET peuvent toutefois s'appliquer à un régime partiellement capitalisé lorsque les modalités du régime enfreignent les dispositions relatives aux conventions de retraite. Dans l'hypothèse où le régime est établi pour contourner les règles concernant les conventions de retraite, les règles relatives aux EET doivent être prises en considération. Selon ces règles, le paiement au titre du régime ne peut être fait à l'employé que dans certaines circonstances, notamment la retraite. Les règles comportent aussi certaines dispositions sur les droits acquis par les participants au régime et la durée potentielle du report. Si le régime est une EET, le montant du salaire différé est imposable dans l'année où l'employé acquiert le droit au paiement, que l'argent lui soit versé ou non. Il nous faudra examiner la documentation du régime plus en détail pour voir si les règles visant les EET s'appliquent.

Fiscalité

(Sera divisé en occasions d'évaluation multiples par le Jury d'examen.)

Le candidat suggère des idées de planification relativement aux questions fiscales (notamment le report de pertes rétrospectif, le report des déductions pour les dépenses de RS&DE, la façon d'éviter que les règles relatives aux conventions de retraite et aux EET s'appliquent au régime de rémunération de la direction, l'optimisation du régime d'options sur actions et les assurances au titre des tours de transmission endommagés).

CPA	Énoncé de compétence CPA	Préalables	Module commun	O3 Fiscalité
6.1.4	Donner des conseils sur les conséquences fiscales ou sur les opportunités particulières de planification fiscale pour les actionnaires et leurs sociétés à actionnariat restreint	C	C	A
6.1.5	Analyser les conséquences fiscales ou les opportunités de planification associées à des opérations structurelles complexes	-	C	B
6.2.4	Donner des conseils sur des opportunités particulières de planification fiscale pour les particuliers	C	C	A

Tours endommagées

SableTel pourrait plus tard avoir le droit de toucher un montant d'assurance pour les dommages causés à ses tours de transmission. Le produit de l'assurance reçu (et non à recevoir) dans une année d'imposition donnée sera traité comme le produit de disposition des actifs connexes et porté en diminution du groupe de FNACC relatif à cet actif dans l'année où il sera reçu. Cela pourrait donner lieu à une récupération de DPA. En effet, si le produit de l'assurance excède le solde du groupe de FNACC à la fin de l'année où l'assurance est reçue, l'excédent est imposable cette année-là. Par conséquent, à moins que les fonds ne soient dépensés pour remplacer les tours cette année-là ou au cours d'une année antérieure de manière à regarnir le solde du groupe de FNACC, il pourrait y avoir récupération de DPA. Comme l'indemnité demandée est de 2 000 000 \$ et que le solde du groupe de FNACC se chiffre à seulement 1 689 993 \$ au 1^{er} septembre 2013, c'est une possibilité bien réelle.

SableTel devrait se doter d'un plan adéquat pour s'assurer de ne pas occasionner une récupération de DPA pour une année parce que le produit de l'assurance est dépensé au cours d'une année d'imposition postérieure à celle où il a été reçu. Par exemple, si un chèque important doit être reçu le 31 août d'une année d'imposition alors que les dépenses et la FNACC de la catégorie de biens sont insuffisantes pour compenser le chèque, elle souhaitera peut-être demander à l'assureur de dater le chèque du 1^{er} septembre et prévoir des dépenses au cours de l'année pour compenser les fonds. SableTel pourrait aussi faire le choix de combiner plusieurs catégories de FNACC pour compenser une disposition de biens importante survenue dans l'année. Il faut planifier maintenant pour avoir une idée de la façon de réagir au résultat de la déclaration de sinistre.

Régime de rémunération de la direction proposé

J'ai indiqué plus haut certaines conséquences fiscales défavorables découlant de la structure actuelle du régime de rémunération de la direction proposé. Comme le régime est à l'état de projet, les commentaires qui suivent devraient être pris en compte lorsque la structure définitive du régime sera élaborée.

SableTel voudra peut-être modifier le régime d'options sur actions de manière à fixer le prix d'exercice à un montant au moins égal au cours de l'action à la date à laquelle l'option est attribuée. Cette mesure permettra aux employés de déduire la moitié du montant inclus dans leur revenu au titre des options, ce qui pourrait leur épargner un impôt considérable. Comme le prix d'exercice s'en trouverait augmenté, SableTel voudra peut-être compenser d'une quelconque façon l'escompte perdu. La déduction de la moitié du montant pourrait représenter une bonne somme si le cours de l'action augmente beaucoup entre la date d'attribution et la date d'achat, ce qui permettrait une économie d'impôt significative.

L'impôt de 50 % relatif aux conventions de retraite est une mesure punitive, tout comme l'accélération potentielle du paiement de l'impôt dans le cas des EET. Le régime pourrait être repensé de manière que l'employeur ne cotise pas pour financer le régime de DDVA, afin d'éviter que les règles relatives aux conventions de retraite s'appliquent. L'inconvénient, c'est que SableTel pourrait ne pas être en mesure de capitaliser le régime au moment du départ à la retraite des participants, alors qu'un régime partiellement capitalisé rassurerait les employés

quant au fait qu'ils recevront leurs paiements. L'avantage de savoir que les fonds sont disponibles et mis de côté devrait être mis en perspective avec la diminution du revenu de placement résultant de l'impôt de 50 % à payer au titre de la convention de retraite.

En ce qui concerne les règles relatives aux EET, il importe que le régime soit conçu de manière à ne pas enfreindre les règles parce que cela donne lieu à un impôt à payer maintenant pour des sommes qui seront reçues ou non dans l'avenir.

Vente potentielle d'actifs

Si elle est acceptée, l'offre non sollicitée donnera lieu à un certain revenu dans l'année d'imposition 2015 (voir le tableau plus loin). Selon le statut des pertes fiscales générées par SableTel lors d'années antérieures et la rentabilité relative des autres entités canadiennes de StarNova, il pourrait être avantageux de générer des pertes finales qui ne peuvent être déclarées actuellement. Dans ce cas, il faudrait une certaine planification pour se défaire des actifs des catégories en cause afin que SableTel puisse déclarer ses pertes finales au moment de la vente, si celle-ci devait se concrétiser.

Il nous faudra examiner la rentabilité des autres sociétés du groupe StarNova. Si les actifs sont vendus, les pertes pourraient peut-être être portées en diminution des profits afin d'économiser de l'impôt au sein du groupe dans son ensemble.

Fiscalité

(Sera divisé en occasions d'évaluation multiples par le Jury d'examen.)

Le candidat calcule le passif fiscal lié à l'offre non sollicitée visant l'achat de certains actifs de SableTel.

CPA	Énoncé de compétence CPA	Préalables	Module commun	O3 Fiscalité
6.1.3	Déterminer les impôts et taxes à payer par une société dans des situations non courantes	-	-	B

StarNova a reçu une offre non sollicitée pour l'achat de certains actifs de SableTel. L'acquéreur a proposé une répartition du coût d'acquisition du produit de la disposition (46 millions \$).

Calcul de l'impôt

Le résultat fiscal généré par la transaction proposée est de 2 491 469 \$. Le taux applicable au bénéfice généré par la vente est de 25 % (taux combiné fédéral-provincial). L'impôt à payer serait donc de 2 491 469 \$ x 25 %. Cependant, SableTel a des pertes fiscales d'années d'imposition antérieures, comme mentionné plus haut. Selon le montant de ces pertes, l'impôt à payer sur la vente pourrait être nul.

Cela dit, il y a un coût d'opportunité associé à l'utilisation des pertes fiscales pour ramener à zéro l'impôt à payer sur la vente des actifs. En effet, au moyen de la planification, les pertes fiscales de SableTel peuvent être utilisées pour réduire le bénéfice généré par n'importe quelle entreprise canadienne de StarNova.

À noter que le calcul du résultat fiscal ne tient pas compte d'une perte finale quelconque sur les biens des catégories 8 et 13. SableTel peut déclarer une perte finale sur une catégorie de biens seulement si elle ne possède plus aucun bien dans cette catégorie à la fin de son année d'imposition. Comme SableTel continuera de posséder du mobilier (catégorie 8) et de louer ses bureaux du siège social (catégorie 13), elle ne peut pas déclarer de perte finale sur ces catégories de biens pour le moment.

L'offre prévoit une indemnité de rupture des négociations de 500 000 \$. L'acquéreur ne pourra recouvrer ce montant si l'opération n'est pas conclue après que la lettre d'intention aura été signée. Si cela se produit, l'indemnité de rupture sera un revenu d'entreprise pour SableTel.

L'offre comporte une clause de produit conditionnel liée au Projet technologie sans fil. Il est probable que SableTel pourra traiter les dépenses afférentes à ce projet comme des frais de RS&DE. Si le produit conditionnel est reçu, le montant serait porté en diminution du solde non déduit des frais de RS&DE, le cas échéant. Dans le cas où la totalité des frais auraient été déduits par SableTel, le produit conditionnel serait un revenu. Le produit conditionnel n'est pas imposable actuellement, parce qu'il ne sera pas considéré comme à recevoir avant que les conditions à satisfaire pour qu'il soit versé aient été remplies.

La vente de stocks pour un montant inférieur à leur valeur comptable donnera lieu à une perte d'entreprise au moment où elle aura lieu.

Annexe 8 du formulaire T2				
	FNACC	Taux	DPA	FNACC
Calcul de la DPA	début		disponible	fin
Catégorie 1	2 132 688 \$	4 %	85 308 \$	2 047 380 \$
Catégorie 3	7 689 993 \$	5 %	384 500 \$	7 305 493 \$
Catégorie 8	21 322 891 \$	20 %	4 264 578 \$	17 058 313 \$
Catégorie 10	11 805 302 \$	30 %	3 541 591 \$	8 263 711 \$
Catégorie 13	744 559 \$	*	148 912 \$	595 647 \$
Catégorie 42	13 991 008 \$	12 %	1 678 921 \$	12 312 087 \$
	57 686 441 \$		10 103 809 \$	47 582 632 \$
Immobilisations admissibles	691 191 \$	7 %	48 383 \$	642 808 \$
* Accepter toute hypothèse raisonnable pour ce montant La déduction pour amortissement est une déduction discrétionnaire.				
Pour le calcul relatif à la vente des actifs, le calcul de l'impôt sur la vente doit être cohérent avec le calcul de la DPA fait par le candidat pour l'année d'imposition terminée en 2013. Si la DPA a été demandée, le candidat doit utiliser le solde de la FNACC le moins élevé, et inversement.				
Calcul de l'impôt sur la vente				
	FNACC		Récupération de DPA	
	début	Produit	(Perte finale)	
Catégorie 1	2 047 380 \$	1 000 000 \$	-1 047 380 \$	
Catégorie 3	7 305 493 \$	9 500 000 \$	2 194 507 \$	
Catégorie 8	17 058 313 \$	12 900 000 \$	- \$	Note 1
Catégorie 10	8 263 711 \$	12 000 000 \$	3 736 289 \$	
Catégorie 12	- \$	2 000 000 \$	2 000 000 \$	
Catégorie 13	595 647 \$	- \$	- \$	
Catégorie 42	595 674 \$	- \$	- \$	Note 2
	12 312 087 \$	8 000 000 \$	-4 312 087 \$	
Produit	Catégorie de biens			
Bâtiments	1	1 000 000 \$		
Tours et autres structures de soutien	3	3 500 000 \$		
Filage et câbles de cuivre et d'argent	3	6 000 000 \$		
Câbles de fibre optique	42	8 000 000 \$		
Camions, remorques et autres véhicules	10	3 000 000 \$		
Outillage électrogène	8	12 000 000 \$		
Commutateurs de télécommunication et matériel connexe	10	9 000 000 \$		
Bureaux, etc.	8	900 000 \$		
Logiciels	12	2 000 000 \$		
Stocks vendus à perte	679 859 \$	600 000 \$	-79 859 \$	
Résultat fiscal de la vente d'actifs – produit de 46 000 000 \$			2 491 469 \$	
Taux d'imposition applicable au produit de la vente	Fédéral	15 %		
	Provincial	10 %	25 %	
			622 867 \$	

Note 1 : Pas de perte finale sur les biens de la catégorie 8 car SableTel conserve du mobilier au siège social.

Note 2 : Pas de perte finale sur les biens de la catégorie 13 car SableTel conserve ses locaux loués le temps de mettre fin à ses activités.