

Norme comptable internationale 12

Impôts sur le résultat

Objectif

L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des impôts sur le résultat. La question principale en matière de comptabilisation des impôts sur le résultat est de déterminer comment comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures :

- (a) du recouvrement (ou du règlement) futur de la valeur comptable des actifs (ou des passifs) qui sont comptabilisés dans l'état de la situation financière d'une entité ; et
- (b) des transactions et autres événements de la période qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entité.

Le fait que l'entité présentant l'information financière s'attende à recouvrer ou à régler la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est inhérent à la comptabilisation d'un actif ou d'un passif. S'il est probable que le recouvrement ou le règlement de cette valeur comptable augmentera (diminuera) les paiements futurs d'impôt par rapport à ce qu'ils auraient été si le recouvrement ou le règlement n'avait pas eu de conséquence fiscale, la présente norme impose à une entité de comptabiliser un passif (actif) d'impôt différé, avec certaines exceptions limitées.

La présente norme impose à une entité de comptabiliser les conséquences fiscales des transactions et autres événements de la même façon qu'elle comptabilise les transactions et autres événements eux-mêmes. Ainsi, pour des transactions et autres événements comptabilisés en résultat net, toutes les incidences fiscales y afférentes sont également comptabilisées en résultat net. Pour des transactions et autres événements comptabilisés hors résultat net (soit en autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres), toutes les incidences fiscales y afférentes sont également comptabilisées hors résultat net (soit en autres éléments du résultat global soit directement en capitaux propres, respectivement). De même, la comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé dans un regroupement d'entreprises affecte le montant du goodwill provenant de ce regroupement d'entreprises ou le montant du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses.

La présente norme traite également de la comptabilisation d'actifs d'impôt différé générés par des pertes fiscales ou des crédits d'impôt non utilisés, de la présentation des impôts sur le résultat dans les états financiers et de l'information à fournir relative aux impôts sur le résultat.

Champ d'application

- 1 **La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des impôts sur le résultat.**
- 2 Pour les besoins de la présente norme, les impôts sur le résultat incluent tous les impôts nationaux et étrangers dus sur la base des bénéfices imposables. Les impôts sur le résultat incluent aussi les impôts, tels que les retenues à la source, qui sont payables par une filiale, une entreprise associée ou un partenariat sur ses distributions de dividendes à l'entité présentant l'information financière.
- 3 [Supprimé]
- 4 La présente norme ne traite ni des méthodes de comptabilisation des subventions publiques (voir IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*) ni des crédits d'impôt à l'investissement. Toutefois, la présente norme indique comment doivent être comptabilisées les différences temporaires résultant de telles subventions ou crédits d'impôt à l'investissement.

Définitions

- 5 **Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :**
Le bénéfice comptable est le résultat net d'une période avant déduction de la charge d'impôt.

Le *bénéfice imposable (perte fiscale)* est le bénéfice (perte) d'une période, déterminé(e) selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré).

La *charge (produit) d'impôt* est égale (égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de la période.

L'*impôt exigible* est le montant des impôts sur le résultat payables (recouvrables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'une période.

Les *passifs d'impôt différé* sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours de périodes futures au titre de différences temporaires imposables.

Les *actifs d'impôt différé* sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours de périodes futures au titre :

- (a) de différences temporaires déductibles ;
- (b) du report en avant de pertes fiscales non utilisées ; et
- (c) du report en avant de crédits d'impôt non utilisés.

Les *différences temporaires* sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif dans l'état de la situation financière et sa base fiscale. Les différences temporaires peuvent être :

- (a) des *différences temporaires imposables*, c'est-à-dire des différences temporaires qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée ; ou
- (b) des *différences temporaires déductibles*, c'est-à-dire des différences temporaires qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

La *base fiscale* d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou passif à des fins fiscales.

- 6 La charge (le produit) d'impôt comprend la charge (le produit) d'impôt exigible et la charge (le produit) d'impôt différé.

Base fiscale

- 7 La base fiscale d'un actif représente le montant qui sera fiscalement déductible de tout avantage économique imposable qui ira à l'entité lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. Si les avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable.

| Exemples | |
|----------|--|
| 1 | Une machine a coûté 100. À des fins fiscales, un amortissement de 30 a déjà été déduit au titre de la période et des périodes antérieures et le solde sera déductible au titre des périodes futures, soit par le biais d'un amortissement, soit par une déduction au moment de la sortie. Les profits générés par l'utilisation de la machine sont imposables et les profits générés (pertes subies) du fait de la sortie de la machine sont imposables (déductibles). <i>La base fiscale de la machine est de 70.</i> |
| 2 | Des intérêts à recevoir ont une valeur comptable de 100. Ces produits d'intérêt seront imposés lors de leur encaissement. <i>La base fiscale des intérêts à recevoir est nulle.</i> |
| 3 | Des créances clients ont une valeur comptable de 100. Les produits liés ont déjà été incorporés dans le bénéfice imposable (perte fiscale). <i>La base fiscale des créances clients est de 100.</i> |
| 4 | Les dividendes à recevoir d'une filiale ont une valeur comptable de 100. Ces dividendes ne sont pas imposables. <i>En substance, la totalité de la valeur comptable de cet actif est déductible des avantages économiques. En conséquence, la base fiscale des dividendes à recevoir est de 100^a.</i> |
| 5 | Un prêt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de ce prêt n'aura aucune conséquence fiscale. <i>La base fiscale de ce prêt est de 100.</i> |

a Selon cette analyse, il n'y a pas de différence temporaire imposable. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération : les dividendes à recevoir comptabilisés ont une base fiscale nulle et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporaire imposable résultant de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas de passif d'impôt différé.

- 8 La base fiscale d'un passif représente sa valeur comptable, moins tout montant qui sera fiscalement déductible au titre de ce passif au cours des périodes futures. Dans le cas de produits perçus d'avance, la base fiscale du passif qui en résulte est la valeur comptable moins tout élément de produits qui ne sera pas imposable au cours des périodes futures.

| Exemples | |
|----------|---|
| 1 | Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée sera déduite fiscalement lors de son règlement. <i>La base fiscale des charges à payer est nulle.</i> |
| 2 | Des passifs courants incluent des produits d'intérêt perçus d'avance d'une valeur comptable de 100. Ces produits d'intérêt ont été imposés lors de leur encaissement. <i>La base fiscale des intérêts perçus d'avance est nulle.</i> |
| 3 | Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée a déjà été déduite fiscalement. <i>La base fiscale des charges à payer est de 100.</i> |
| 4 | Des passifs courants incluent des amendes et des pénalités à payer d'une valeur comptable de 100. Les amendes et les pénalités ne sont pas déductibles fiscalement. <i>La base fiscale des amendes et des pénalités à payer est de 100^a.</i> |
| 5 | Un emprunt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de cet emprunt n'aura aucune conséquence fiscale. <i>La base fiscale de ce prêt est de 100.</i> |

- a Il n'y a pas, selon cette analyse, de différence temporaire déductible. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération : les amendes et les pénalités comptabilisées ont une base fiscale nulle et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporaire déductible résultante de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas d'actif d'impôt différé.

- 9 Certains éléments ont une base fiscale, mais ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs ou en tant que passifs dans l'état de la situation financière. Par exemple, les frais de recherche sont comptabilisés en charges pour la détermination du bénéfice comptable de la période de leur survenance, mais leur déduction du bénéfice imposable (perte fiscale) peut ne pas être autorisée avant une période ultérieure. La différence entre la base fiscale des frais de recherche, qui est le montant admis en déduction par les administrations fiscales au titre des périodes futures, et la valeur comptable nulle est une différence temporaire déductible dont résulte un actif d'impôt différé.
- 10 Lorsque la base fiscale d'un actif ou d'un passif ne peut être déterminée facilement, il peut être utile de revenir au principe fondamental sur lequel repose la présente norme : une entité doit (sauf quelques exceptions) comptabiliser un passif (actif) d'impôt différé chaque fois que le recouvrement ou le règlement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif augmente (diminue) les paiements futurs d'impôt par rapport à ce qu'ils auraient été si un tel recouvrement (règlement) n'avait pas eu de conséquence fiscale. L'exemple C qui fait suite au paragraphe 51A illustre les circonstances dans lesquelles se référer à ce principe fondamental peut être utile, par exemple lorsque la base fiscale d'un actif ou d'un passif dépend du mode attendu de recouvrement ou de règlement.
- 11 Dans les états financiers consolidés, les différences temporaires sont déterminées par comparaison entre les valeurs comptables des actifs et des passifs dans les états financiers consolidés et la base fiscale qui leur est attachée. Pour les pays où une déclaration fiscale consolidée est établie, la base fiscale est déterminée à partir de cette déclaration fiscale. Dans les autres pays, la base fiscale est déterminée à partir des déclarations fiscales individuelles de chaque entité comprise dans le périmètre de consolidation.

Comptabilisation de passifs et d'actifs d'impôt exigible

- 12 **L'impôt exigible de la période et des périodes précédentes doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas payé. Si le montant déjà payé au titre de la période et des périodes précédentes excède le montant dû pour ces périodes, l'excédent doit être comptabilisé en tant qu'actif.**
- 13 **L'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière pour recouvrer l'impôt exigible d'une période antérieure doit être comptabilisé en tant qu'actif.**

- 14 Lorsqu'elle utilise une perte fiscale pour recouvrer l'impôt exigible d'une période antérieure, une entité comptabilise l'avantage à l'actif dans la période au cours de laquelle se produit la perte fiscale car l'avantage pour l'entité est probable et peut être évalué de manière fiable.

Comptabilisation de passifs et d'actifs d'impôt différé

Différences temporaires imposables

- 15 Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporaires imposables, sauf dans la mesure où le passif d'impôt différé est généré par :
- (a) la comptabilisation initiale du goodwill ; ou
 - (b) la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :
 - (i) n'est pas un regroupement d'entreprises, et
 - (ii) au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

Toutefois, pour les différences temporaires imposables liées à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales et à des intérêts dans des partenariats, un passif d'impôt différé doit être comptabilisé selon le paragraphe 39.

- 16 Le fait que sa valeur comptable sera recouvrée sous la forme d'avantages économiques futurs pour l'entité au cours de périodes futures est inhérent à la comptabilisation d'un actif. Lorsque la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa base fiscale, le montant des avantages économiques futurs sera supérieur au montant déductible autorisé fiscalement. La différence est une différence temporaire imposable et l'obligation de payer les impôts sur le résultat qui en résultent au cours des périodes futures est un passif d'impôt différé. Lorsque l'entité recouvre la valeur comptable de l'actif, la différence temporaire imposable s'inverse et l'entité a un bénéfice imposable. Ceci rend probable la sortie de l'entité d'avantages économiques sous la forme de paiements d'impôt. Par conséquent, la présente norme impose la comptabilisation de tous les passifs d'impôt différé, sauf dans certains cas décrits aux paragraphes 15 et 39.

Exemple

Un actif qui a coûté 150 a une valeur comptable de 100. L'amortissement fiscal cumulé est de 90 et le taux d'impôt est de 25 %.

La base fiscale de l'actif est de 60 (coût de 150 moins un amortissement cumulé de 90). Pour recouvrer la valeur comptable de 100, l'entité doit gagner un résultat fiscal de 100 alors qu'elle ne pourra fiscalement déduire qu'un amortissement de 60. L'entité paiera donc des impôts sur le résultat de 10 (40 à 25 %) lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif. La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de 60 constitue une différence temporaire imposable de 40. C'est pourquoi l'entité comptabilise un passif d'impôt différé de 10 (40 à 25 %) représentant les impôts sur le résultat qu'elle paiera lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif.

- 17 Certaines différences temporaires se produisent lorsque le produit (ou la charge) est compris dans le bénéfice comptable d'une période, mais est compris dans le bénéfice imposable d'une autre période. De telles différences temporaires sont souvent appelées différences temporelles. Des exemples de différences temporaires de cette nature, qui sont des différences temporaires imposables et génèrent par conséquent des passifs d'impôt différé, sont les suivants :
- (a) les produits d'intérêts sont inclus dans le bénéfice comptable au fur et à mesure qu'ils sont courus mais peuvent, dans certains pays, n'être inclus dans le bénéfice imposable que lorsqu'ils sont reçus en trésorerie. La base fiscale de toute créance comptabilisée dans l'état de la situation financière du fait de tels produits est nulle parce que ces produits n'affectent pas le bénéfice imposable tant qu'ils ne sont pas encaissés ;
 - (b) l'amortissement pris en compte dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) peut différer de celui pris en compte dans le calcul du bénéfice comptable. La différence temporaire est la différence entre la valeur comptable de l'actif et sa base fiscale, qui est le coût initial de l'actif moins toutes les déductions effectuées au titre de l'actif et autorisées par les administrations fiscales dans le cadre de la détermination du bénéfice imposable de la période considérée et des périodes antérieures. Cette différence temporaire imposable donne lieu à un passif d'impôt différé lorsque l'amortissement

fiscal est accéléré (si l'amortissement fiscal est moins rapide que l'amortissement comptable, une différence temporaire déductible apparaît, générant un actif d'impôt différé) ; et

- (c) les frais de développement peuvent être inscrits à l'actif et amortis sur des périodes futures pour la détermination du bénéfice comptable, mais déduits du bénéfice imposable de la période au cours de laquelle ils sont engagés. De tels frais de développement ont une base fiscale nulle, car ils ont été déjà déduits du bénéfice imposable. La différence temporaire est la différence entre la valeur comptable des frais de développement et leur base fiscale de zéro.

18 Des différences temporaires sont générées également lorsque :

- (a) les actifs acquis et les passifs repris identifiables dans un regroupement d'entreprises sont comptabilisés à leurs justes valeurs respectives selon IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*, mais aucun ajustement équivalent n'est effectué à des fins fiscales (voir paragraphe 19) ;
- (b) des actifs sont réévalués sans qu'un ajustement équivalent ne soit effectué à des fins fiscales (voir paragraphe 20) ;
- (c) du goodwill est généré lors d'un regroupement d'entreprises (voir paragraphe 21) ;
- (d) la base fiscale d'un actif ou d'un passif lors de sa comptabilisation initiale diffère de sa valeur comptable initiale, par exemple lorsque l'entité bénéficie de subventions publiques non imposables liées à des actifs (voir paragraphes 22 et 33) ; ou
- (e) la valeur comptable des participations dans des filiales et entreprises associées, des investissements dans des succursales et des intérêts dans des partenariats, devient différente de la base fiscale des participations, des investissements ou des intérêts (voir paragraphes 38 à 45).

Regroupements d'entreprises

19 Sauf quelques exceptions limitées, les actifs acquis et les passifs repris identifiables lors d'un regroupement d'entreprises sont comptabilisés à leur juste valeur à la date d'acquisition. Des différences temporaires sont générées lorsque la base fiscale des actifs acquis et des passifs repris identifiables n'est pas affectée par le regroupement d'entreprises ou est affectée de manière différente. Par exemple, lorsque la valeur comptable d'un actif est majorée pour atteindre sa juste valeur mais que la base fiscale de cet actif demeure égale au coût pour le détenteur précédent, il en résulte une différence temporaire imposable qui donne lieu à un passif d'impôt différé. Le passif d'impôt différé correspondant affecte le goodwill (voir paragraphe 66).

Actifs comptabilisés à la juste valeur

20 Les IFRS autorisent ou imposent que certains actifs soient comptabilisés à leur juste valeur ou soient réévalués (voir, par exemple, IAS 16 *Immobilisations corporelles*, IAS 38 *Immobilisations incorporelles*, IAS 40 *Immeubles de placement* et IFRS 9 *Instruments financiers*). Dans certains pays, le fait de réévaluer ou autrement ajuster un actif à la juste valeur fait varier le bénéfice imposable (la perte fiscale) de la période. La base fiscale de l'actif est, en conséquence, ajustée et il n'y a pas de différence temporaire. Dans d'autres pays, la réévaluation ou ajustement d'un actif n'affecte pas le bénéfice imposable de la période où a lieu la réévaluation ou l'ajustement et, en conséquence, la base fiscale de l'actif n'est pas ajustée. Toutefois, le recouvrement futur de la valeur comptable générera un flux d'avantages économiques imposables pour l'entité dont le montant différera de celui qui sera déductible fiscalement. La différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporaire qui donne lieu à un actif ou à un passif d'impôt différé. Ceci est vrai même si :

- (a) l'entité n'a pas l'intention de sortir l'actif. Dans ce cas, la valeur nette comptable réévaluée de l'actif sera recouvrée par son utilisation. Ceci générera un résultat fiscal excédant l'amortissement qui sera fiscalement disponible au cours de périodes futures ; ou
- (b) l'imposition sur les plus-values est différée dans la mesure où les produits procurés par la sortie de l'actif sont investis dans des actifs similaires. Dans ce cas, l'impôt devra finalement être payé lors de la vente ou de l'utilisation des actifs similaires.

Goodwill

21 Le goodwill généré lors d'un regroupement d'entreprises est évalué comme l'excédent de (a) par rapport à (b) ci-dessous :

- (a) le total de :

- (i) la contrepartie transférée, évaluée conformément à IFRS 3, qui impose généralement le recours à la juste valeur à la date d'acquisition,
 - (ii) le montant d'une participation ne donnant pas le contrôle dans l'entreprise acquise comptabilisé selon IFRS 3, et
 - (iii) dans un regroupement d'entreprises réalisé par étapes, la juste valeur à la date d'acquisition des titres de capitaux propres précédemment détenus par l'acquéreur dans l'entreprise acquise ;
- (b) le solde net des montants, à la date d'acquisition, des actifs acquis et des passifs repris identifiables, évalués selon IFRS 3.

De nombreuses administrations fiscales n'autorisent pas de réductions de la valeur comptable du goodwill en tant que charge déductible pour la détermination du bénéfice imposable. De plus, dans de tels pays, le coût du goodwill n'est souvent pas déductible lorsqu'une filiale cède son activité sous-jacente. Dans ces pays, le goodwill a une base fiscale de zéro. Toute différence entre la valeur comptable du goodwill et sa base fiscale nulle est une différence temporaire imposable. Toutefois, la présente norme n'autorise pas la comptabilisation du passif d'impôt différé correspondant, car le goodwill est évalué en tant que montant résiduel et la comptabilisation du passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable.

- 21A Les réductions ultérieures d'un passif d'impôt différé qui n'est pas comptabilisé du fait que celui-ci découle d'une comptabilisation initiale de goodwill sont aussi considérées comme résultant de la comptabilisation initiale du goodwill et ne sont pas, par conséquent, comptabilisées selon le paragraphe 15(a). Par exemple, si une entité, lors d'un regroupement d'entreprises, comptabilise un coût de 100 UM dont la base fiscale est zéro, le paragraphe 15(a) interdit à l'entité de comptabiliser le passif d'impôt différé correspondant. Si, ultérieurement, l'entité comptabilise au titre de ce goodwill une perte de valeur de 20 UM, le montant de la différence temporaire imposable correspondant au goodwill est réduit de 100 UM à 80 UM, et il en résulte une diminution de la valeur du passif d'impôt différé non comptabilisé. Cette diminution de la valeur du passif d'impôt différé non comptabilisé est également considérée comme correspondant à la comptabilisation initiale du goodwill et il est par conséquent interdit de la comptabiliser selon le paragraphe 15(a).
- 21B Les passifs d'impôt différé relatifs aux différences temporaires imposables se rapportant au goodwill sont toutefois comptabilisés dans la mesure où ils ne découlent pas de la comptabilisation initiale du goodwill. Par exemple, si une entité, lors d'un regroupement d'entreprises, comptabilise un goodwill de 100 UM qui est déductible à des fins fiscales au taux de 20 pour cent par an, à partir de l'année de l'acquisition, la base fiscale du goodwill est de 100 UM lors de la comptabilisation initiale, et de 80 UM à la fin de l'année d'acquisition. Si la valeur comptable du goodwill à la fin de l'année d'acquisition reste inchangée à 100 UM, une différence temporaire imposable de 20 UM est générée à la fin de cette année. Du fait que la différence temporaire imposable n'est pas liée à la comptabilisation initiale du goodwill, le passif d'impôt différé qui en résulte est comptabilisé.

Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

- 22 Une différence temporaire peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, par exemple si le coût d'un actif n'est pas, partiellement ou en totalité, déductible fiscalement. La méthode de comptabilisation pour une telle différence temporaire dépendra de la nature de la transaction ayant conduit à la comptabilisation initiale de l'actif ou du passif :
- (a) lors d'un regroupement d'entreprises, une entité comptabilise tout passif ou actif d'impôt différé et ceci affecte le montant du goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses qu'elle comptabilise (voir paragraphe 19) ;
 - (b) si la transaction affecte soit le bénéfice comptable, soit le bénéfice imposable, une entité comptabilise tout passif ou actif d'impôt différé, et comptabilise en résultat net la charge ou le produit d'impôt différé qui en résulte (voir paragraphe 59) ;
 - (c) si la transaction n'est pas un regroupement d'entreprises et si elle n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable, en l'absence de l'exemption prévue aux paragraphes 15 et 24, une entité comptabiliserait l'actif ou le passif d'impôt différé qui en résulte et ajusterait la valeur comptable de l'actif ou du passif pour le même montant. De tels ajustements rendraient moins transparents les états financiers. Aussi, la présente norme n'autorise pas la comptabilisation par une entité de l'actif ou passif d'impôt différé résultant ni lors de la comptabilisation initiale, ni ultérieurement (voir exemple ci-après). Par ailleurs une entité ne comptabilise pas les changements ultérieurs d'un actif ou passif d'impôt différé non comptabilisé lorsque l'actif est amorti.

Exemple illustrant le paragraphe 22(c)

Une entité envisage d'utiliser un actif dont le coût est de 1 000 pendant sa durée d'utilité de 5 ans et ensuite de s'en séparer pour une valeur résiduelle de zéro. Le taux d'impôt est de 40 %. L'amortissement de cet actif n'est pas fiscalement déductible. Les plus-values ne sont pas imposables et les moins values ne sont pas déductibles lors de la sortie.

Lorsqu'elle recouvre la valeur comptable de l'actif, l'entité réalise un résultat fiscal de 1 000 et paie un impôt de 400. L'entité ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 400 qui en résulte, car il découle de la comptabilisation initiale de l'actif.

L'année suivante, la valeur comptable de l'actif est de 800. En réalisant un résultat fiscal de 800, l'entité paie un impôt de 320. L'entité ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 320 car il résulte de la comptabilisation initiale de l'actif.

- 23 Selon IAS 32 *Instruments financiers : Présentation*, l'émetteur d'un instrument financier composé, par exemple une obligation convertible, classe la composante passif dans les passifs et la composante capitaux propres dans les capitaux propres. Dans certains pays, la base fiscale de la composante passif lors de la comptabilisation initiale est égale à la valeur comptable initiale de la somme des composantes passif et capitaux propres de l'instrument. La différence temporaire imposable résultante se produit lors de la comptabilisation initiale de la composante capitaux propres, distincte de celle de la composante passif. L'exception définie au paragraphe 15(b) ne trouve alors pas à s'appliquer. Par conséquent l'entité comptabilise le passif d'impôt différé qui en résulte. Selon le paragraphe 61A, l'impôt différé est imputé directement à la valeur comptable de la composante capitaux propres. Selon le paragraphe 58, les changements ultérieurs du passif d'impôt différé sont comptabilisés dans le résultat net en charge (produit) d'impôt différé.

Différences temporaires déductibles

- 24 **Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporaires déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, auquel ces différences temporaires déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :**
- (a) n'est pas un regroupement d'entreprises ; et
 - (b) au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

Toutefois, pour les différences temporaires déductibles liées à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales et à des intérêts dans des partenariats, un actif d'impôt différé doit être comptabilisé selon le paragraphe 44.

- 25 Le fait que sa valeur comptable sera réglée au cours de périodes futures par une sortie de l'entité de ressources représentatives d'avantages économiques est inhérent à la comptabilisation d'un passif. Lorsque ces ressources sortent de l'entité, leur montant, partiellement ou en totalité, peut être déductible lors de la détermination du bénéfice imposable d'une période ultérieure à celle au cours duquel le passif est comptabilisé. Il en résulte alors une différence temporaire entre la valeur comptable du passif et sa base fiscale. En conséquence, un actif d'impôt différé est généré au titre des impôts sur le résultat qui seront recouvrables au cours de périodes futures lorsque cette partie de passif sera admise en déduction du bénéfice imposable. De la même façon, si la valeur comptable d'un actif est inférieure à sa base fiscale, la différence donne lieu à un actif d'impôt différé qui sera recouvrable sur les périodes futures au titre des impôts sur le résultat.

Exemple

Une entité comptabilise une provision pour garantie de 100. Fiscalement, les coûts de garantie ne sont déductibles que lorsque l'entité paie les réclamations. Le taux d'impôt est de 25%.

La base fiscale du passif est nulle (valeur comptable de 100 moins le montant qui sera fiscalement déductible sur les périodes suivantes au titre de ce passif). En réglant le passif pour sa valeur comptable, l'entité va réduire son bénéfice imposable futur de 100, et par conséquent réduire ses paiements futurs d'impôt de 25 (100 à 25 %). La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de zéro est une différence temporaire déductible de 100. L'entité comptabilise donc un actif d'impôt différé de 25 (100 à 25 %), s'il est probable que l'entité dégagera au cours des périodes futures un bénéfice imposable suffisant pour pouvoir profiter de cette réduction de paiement d'impôt.

- 26 Des exemples de différences temporaires déductibles qui génèrent des actifs d'impôt différé sont présentés ci-après :
- (a) les coûts relatifs aux prestations de retraite peuvent être déduits du bénéfice comptable des années de service de l'employé mais déduits du bénéfice imposable soit lorsque l'entité verse ses cotisations à un fonds, soit lorsqu'elle paye les retraites. Il en résulte alors une différence temporaire entre la valeur comptable du passif et sa base fiscale ; la base fiscale du passif est généralement nulle. Cette différence temporaire déductible donne lieu à un actif d'impôt différé lorsque l'entité en retire des avantages économiques par le biais d'une réduction de son bénéfice imposable lors du versement des cotisations ou du paiement des retraites ;
 - (b) les frais de recherche sont comptabilisés en charges dans le bénéfice comptable de la période au cours de laquelle ils sont engagés, mais peuvent ne pas être fiscalement déductibles avant un certain temps. La différence entre la base fiscale des frais de recherche, qui est le montant dont la déduction sera autorisée par l'administration fiscale au cours de périodes futures, et sa valeur comptable de zéro est une différence temporaire déductible qui donne lieu à un actif d'impôt différé ;
 - (c) sauf quelques exceptions limitées, une entité comptabilise les actifs acquis et les passifs repris identifiables lors d'un regroupement d'entreprises à leur juste valeur à la date d'acquisition. Lorsqu'un passif repris est comptabilisé à la date d'acquisition, mais que les coûts liés ne sont déduits dans la détermination des bénéfices imposables qu'au cours d'une période ultérieure, une différence temporaire déductible apparaît, donnant lieu à un actif d'impôt différé. De même, un actif d'impôt différé est généré lorsque la juste valeur d'un actif identifiable acquis est inférieure à sa base fiscale. Dans les deux cas, l'actif d'impôt différé qui en résulte affecte le goodwill (voir paragraphe 66) ; et
 - (d) certains actifs peuvent être comptabilisés à leur juste valeur, ou peuvent être réévalués, sans que leur base fiscale soit ajustée en conséquence (voir paragraphe 20). Une différence temporaire déductible se produit si la base fiscale de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.
- 27 Le renversement des différences temporaires déductibles conduit à réduire les bénéfices imposables des périodes futures. Néanmoins, des avantages économiques prenant la forme de réductions de paiement d'impôt ne bénéficieront à l'entité que si elle dégage des bénéfices imposables suffisants pour compenser ces déductions. Par conséquent, une entité ne comptabilise des actifs d'impôt différé que s'il est probable qu'elle disposera de bénéfices imposables auxquels les différences temporaires déductibles pourront être imputées.
- 28 Il est probable que l'entité disposera d'un bénéfice imposable auquel elle pourra imputer une différence temporaire déductible lorsqu'il y a suffisamment de différences temporaires imposables, relevant de la même administration fiscale et relatives à la même entité imposable, et dont on s'attend à ce qu'elles s'inversent :
- (a) au cours de la période pendant laquelle on s'attend à ce que les différences temporaires déductibles s'inversent ; ou
 - (b) au cours des périodes sur lesquelles la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant.
- Dans ces cas, l'actif d'impôt différé est comptabilisé dans la période au cours de laquelle les différences temporaires déductibles se produisent.
- 29 Lorsque les différences temporaires imposables relevant de la même administration fiscale et relatives à la même entité imposable sont insuffisantes, l'actif d'impôt différé est comptabilisé pour autant que :
- (a) il est probable que l'entité dégagera un bénéfice imposable suffisant, relevant de la même administration fiscale et pour la même entité imposable, dans la période au cours de laquelle les différences temporaires déductibles s'inverseront (ou lors des périodes sur lesquelles la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant). Pour apprécier dans quelle mesure elle dégagera des bénéfices imposables suffisants au cours des périodes futures, l'entité ignore les montants imposables résultant des différences temporaires déductibles dont on s'attend à ce qu'elles naissent au cours de périodes futures, car l'actif d'impôt différé résultant de ces différences temporaires nécessitera lui-même l'existence de bénéfices imposables futurs pour pouvoir être utilisé ; ou
 - (b) la gestion fiscale de l'entité lui donne l'opportunité de générer un bénéfice imposable au cours des périodes appropriées.
- 30 Des opportunités liées à la gestion fiscale sont des actions que l'entité entreprend pour créer ou augmenter un bénéfice imposable au cours d'une période donnée, avant la date d'expiration du droit à utiliser la perte fiscale ou le crédit d'impôt. Ainsi, il est possible, dans certains pays, de générer ou accroître le bénéfice imposable :
- (a) en choisissant de rendre imposables les produits d'intérêts selon qu'ils sont encaissés ou qu'ils sont dus ;
 - (b) en différant la demande de certaines déductions à opérer sur le bénéfice imposable ;

- (c) en vendant et éventuellement reprenant à bail les actifs qui se sont appréciés mais dont la base fiscale n'a pas été ajustée pour refléter cette appréciation ; et
- (d) en vendant un actif générant un produit non imposable (par exemple, dans certains pays une obligation d'État) pour acheter un autre actif générant un résultat fiscal.

Lorsque des opportunités liées à la gestion fiscale transfèrent des bénéfices imposables d'une période ultérieure plus lointaine à une période plus proche, l'utilisation du report en avant d'une perte fiscale ou d'un crédit d'impôt suppose toujours l'existence d'un bénéfice imposable futur provenant de sources autres que des différences temporaires créées dans le futur.

- 31 Lorsqu'une entité a un historique de pertes récentes, elle se réfère aux indications des paragraphes 35 et 36.
- 32 [Supprimé]

Goodwill

- 32A Si la valeur comptable du goodwill généré lors d'un regroupement d'entreprises est inférieure à sa base fiscale, l'écart engendre un actif d'impôt différé. L'actif d'impôt différé résultant de la comptabilisation initiale du goodwill doit être comptabilisé dans le cadre de la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises, dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible auquel pourra être imputée la différence temporaire déductible.

Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

- 33 Le cas d'une subvention publique non imposable liée à un actif déduite pour arriver à la valeur comptable d'un actif mais qui, pour des raisons fiscales, n'est pas déduite du montant amortissable de l'actif (autrement dit de sa base fiscale), illustre le cas d'un actif d'impôt différé généré lors de la comptabilisation initiale d'un actif. La valeur comptable de l'actif est inférieure à sa base fiscale, d'où une différence temporaire déductible. Les subventions publiques peuvent également être comptabilisées en produits différés, auquel cas la différence entre le produit différé et sa base fiscale égale à zéro est une différence temporaire déductible. Quelle que soit la méthode de présentation retenue, une entité ne comptabilise pas l'actif d'impôt différé qui en résulte, pour les motifs donnés au paragraphe 22.

Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés

- 34 **Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs auxquels ces pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.**
- 35 Les critères de comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant du report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés sont les mêmes que ceux retenus pour la comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant de différences temporaires déductibles. Toutefois, l'existence de pertes fiscales non utilisées constitue une indication forte que des bénéfices imposables futurs risquent de ne pas être disponibles. Par conséquent, lorsqu'une entité a un historique de pertes récentes, elle ne comptabilise un actif d'impôt différé au titre de ces pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés que dans la mesure où elle dispose de différences temporaires imposables suffisantes ou d'autres indications convaincantes montrant qu'elle disposera de bénéfices imposables suffisants auxquels pourront être imputés les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés. Lorsque tel est le cas, le paragraphe 82 impose d'indiquer le montant de l'actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation.
- 36 Une entité considère les critères suivants pour évaluer la probabilité qu'elle dégagera un bénéfice imposable auquel imputer les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés :
- (a) l'entité dispose de différences temporaires imposables suffisantes auprès de la même administration fiscale et pour la même entité imposable, qui engendreront des montants imposables auxquels les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés avant qu'ils n'expirent ;
 - (b) il est probable que l'entité dégagera des bénéfices imposables avant que les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés n'expirent ;
 - (c) les pertes fiscales non utilisées résultent de causes identifiables qui ne se reproduiront vraisemblablement pas ; et
 - (d) il existe des opportunités liées à la gestion fiscale de l'entité (voir paragraphe 30) qui généreront un bénéfice imposable pendant la période au cours de laquelle les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

Dans la mesure où il n'est pas probable que l'entité disposera d'un bénéfice imposable auquel elle pourra imputer les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés, l'actif d'impôt différé n'est pas comptabilisé.

Réestimation des actifs d'impôt différé non comptabilisés

- 37 À la fin de chaque période de présentation de l'information financière, une entité réestime les actifs d'impôt différé non comptabilisés. Une entité comptabilise un actif d'impôt différé qui ne l'avait pas été jusque-là dans la mesure où il est devenu probable qu'un bénéfice imposable futur permettra de recouvrer l'actif d'impôt différé. Par exemple, une amélioration de l'environnement commercial peut accroître la probabilité que l'entreprise pourra dégager un bénéfice imposable futur suffisant pour que l'actif d'impôt différé réponde aux critères de comptabilisation énoncés au paragraphe 24 ou 34. Un autre exemple est le cas où une entreprise réestime des actifs d'impôt différé à la date d'un regroupement d'entreprises ou ultérieurement (voir paragraphes 67 et 68).

Participations dans des filiales et entreprises associées, investissements dans des succursales et intérêts dans des partenariats

- 38 Des différences temporaires apparaissent lorsque la valeur comptable de participations dans des filiales et entreprises associées, d'investissements dans des succursales ou d'intérêts dans des partenariats (c'est-à-dire la part détenue par la société mère ou l'investisseur dans l'actif net d'une filiale, entreprise associée ou succursale ou d'un partenariat, y compris la valeur comptable du goodwill) devient différente de la base fiscale (qui est souvent son coût) des participations, des investissements ou des intérêts. De telles différences peuvent survenir dans diverses circonstances telles que :

- (a) l'existence de bénéfices non distribués par les filiales, entreprises associées, succursales et partenariats ;
- (b) des variations de cours du change lorsque la société mère et sa filiale sont implantées dans des pays différents ; et
- (c) une réduction de la valeur comptable d'une participation dans une entreprise associée à sa valeur recouvrable.

Dans des états financiers consolidés, la différence temporaire peut être différente de la différence temporaire associée à cette participation dans les états financiers individuels de la société mère si la société mère comptabilise la participation dans ses états financiers individuels au coût ou à des montants réévalués.

- 39 **Une entité doit comptabiliser un passif d'impôt différé pour toutes les différences temporaires imposables liées à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales et à des intérêts dans des partenariats, sauf dans la mesure où les deux conditions suivantes sont satisfaites :**

- (a) **la société mère, l'investisseur, le coentrepreneur ou le coparticipant est capable de contrôler la date à laquelle la différence temporaire s'inversera ; et**
- (b) **il est probable que la différence temporaire ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.**

- 40 Comme la mère contrôle la politique de sa filiale en matière de dividendes, elle est en mesure de contrôler l'échéance de renversement des différences temporaires liées à cette participation (non seulement celles générées par les bénéfices non distribués mais aussi celles générées par les écarts de conversion). De plus, il serait souvent impossible de déterminer le montant des impôts sur le résultat qui seraient à payer lorsque la différence temporaire s'inversera. Donc, lorsque la mère a décidé de ne pas distribuer ces bénéfices dans un avenir prévisible, la mère ne comptabilise pas de passif d'impôt différé. Le même raisonnement s'applique aux investissements dans des succursales.

- 41 Les actifs et passifs non monétaires d'une entité sont évalués dans la monnaie fonctionnelle de celle-ci (voir IAS 21 *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*). Si le bénéfice imposable ou la perte fiscale de l'entité (et donc la base fiscale de ses actifs et passifs non monétaires) est déterminé dans une autre monnaie, les variations des cours du change génèrent des différences temporaires qui entraînent la comptabilisation d'un passif d'impôt différé ou (sous réserve du paragraphe 24) d'un actif d'impôt différé. L'impôt différé qui en résulte est passé à titre de charges ou de produits en résultat net (voir paragraphe 58).

- 42 Un investisseur dans une entreprise associée ne contrôle pas celle-ci et n'est donc normalement pas dans une position qui lui permette de déterminer sa politique en matière de dividendes. C'est pourquoi, en l'absence d'un accord prévoyant que les bénéfices de l'entreprise associée ne seront pas distribués dans un futur prévisible, l'investisseur comptabilise un passif d'impôt différé généré par les différences temporaires imposables liées à sa

participation dans l'entreprise associée. Dans certains cas, un investisseur peut ne pas être en mesure de déterminer le montant de l'impôt qui devra être payé s'il recouvre le coût de son investissement dans une entreprise associée, mais il peut déterminer s'il sera égal ou supérieur à un montant plancher. Dans ce cas, le passif d'impôt différé est évalué à ce montant.

- 43 L'accord entre les parties à un partenariat régit normalement la distribution des bénéfices et précise si les décisions sur ce sujet requièrent le consentement de toutes les parties ou d'un groupe d'entre elles. Lorsque le coentrepreneur ou le coparticipant peut contrôler le moment de la distribution de sa quote-part des bénéfices du partenariat et qu'il est probable que sa quote-part des bénéfices ne sera pas distribuée dans un avenir prévisible, il n'y a pas lieu de comptabiliser un passif d'impôt différé.
- 44 **Une entité doit comptabiliser un actif d'impôt différé pour toutes les différences temporaires déductibles générées par des participations dans des filiales et entreprises associées, par des investissements dans des succursales et par des intérêts dans des partenariats seulement dans la mesure où il est probable :**
- (a) **que la différence temporaire s'inversera dans un avenir prévisible ; et**
 - (b) **qu'il existera un bénéfice imposable auquel pourra être imputée la différence temporaire.**
- 45 Pour déterminer si un actif d'impôt différé est comptabilisé au titre des différences temporaires déductibles résultant de ses participations dans des filiales et entreprises associées, de ses investissements dans des succursales et de ses intérêts dans des partenariats, une entité prend en considération les indications énoncées aux paragraphes 28 à 31.

Évaluation

- 46 **Les passifs (actifs) d'impôt exigible de la période antérieure ou considérée doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer aux administrations fiscales ou à recouvrer de celles-ci en utilisant les taux d'impôt (et les réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la fin de la période de présentation de l'information financière.**
- 47 **Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la fin de la période de présentation de l'information financière.**
- 48 Les actifs et passifs d'impôt exigible et différé sont généralement évalués en utilisant les taux d'impôt (et les réglementations fiscales) qui ont été adoptés. Toutefois, dans certains pays, l'annonce des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) par l'État a pratiquement l'effet d'une adoption effective, qui peut être ultérieure de plusieurs mois à l'annonce. Dans ces conditions, les actifs et passifs d'impôt sont évalués en utilisant le taux d'impôt (et les réglementations fiscales) annoncé.
- 49 Lorsque des taux d'impôt différents s'appliquent à des niveaux différents de résultat fiscal, les actifs et passifs d'impôt différé sont évalués en utilisant les taux moyens dont on attend l'application au bénéfice imposable (perte fiscale) des périodes au cours desquelles on s'attend à ce que les différences temporaires s'inversent.
- 50 [Supprimé]
- 51 **L'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à la fin de la période de présentation de l'information financière, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs.**
- 51A Dans certains pays, la façon dont une entité recouvre (règle) la valeur comptable de ses actifs (passifs) peut avoir une incidence sur l'un ou l'autre ou les deux éléments suivants :
- (a) le taux d'impôt applicable lors du recouvrement (règlement) de la valeur comptable de l'actif (passif) ;
 - (b) la base fiscale de l'actif (passif).
- Dans de tels cas, une entité évalue ses actifs et passifs d'impôt différé en utilisant le taux d'impôt et la base fiscale qui sont cohérents avec le mode attendu de recouvrement ou de règlement.

Exemple A

Une immobilisation corporelle a une valeur comptable de 100 et une base fiscale de 60. Un taux d'impôt de 20 % est applicable en cas de vente de l'immobilisation, et de 30 % pour le reste du bénéfice.

L'entité comptabilise un passif d'impôt différé de 8 (40 à 20 %) si elle s'attend à vendre l'immobilisation sans plus l'utiliser, et un passif d'impôt différé de 12 (40 à 30 %) si elle s'attend à conserver l'immobilisation et à recouvrer sa valeur comptable par son utilisation.

Exemple B

Une immobilisation corporelle ayant coûté 100 et ayant une valeur comptable de 80 est réévaluée à 150. Fiscalement, il n'a pas été pratiqué d'ajustement équivalent. L'amortissement fiscal cumulé est de 30 et le taux d'impôt est de 30 %. Si l'immobilisation est vendue pour une valeur supérieure à son coût, l'amortissement fiscal cumulé de 30 sera pris en compte dans le résultat fiscal, mais l'excédent du produit de vente sur le coût ne sera pas imposable.

La base fiscale de l'immobilisation est de 70 et il y a une différence temporaire imposable de 80. Si l'entité s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'immobilisation par son utilisation, elle doit générer un résultat fiscal de 150, mais ne pourra déduire qu'un amortissement de 70. Sur cette base, il y a un passif d'impôt différé de 24 (80 à 30 %). Si l'entité s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'immobilisation en la vendant immédiatement pour un produit de vente de 150, le passif d'impôt différé est calculé comme suit :

| | <i>Différence temporaire imposable</i> | <i>Taux d'impôt</i> | <i>Passif d'impôt différé</i> |
|--|--|-------------------------|---------------------------------------|
| Amortissement fiscal cumulé | 30 | 30 % | 9 |
| Excédent du produit de vente sur le coût | 50 | zéro | – |
| Total | <u>80</u> | | <u>9</u> |

(Note : selon le paragraphe 61A, l'impôt différé supplémentaire généré par la réévaluation est comptabilisé en autres éléments du résultat global.)

Exemple C

Les données sont les mêmes que dans l'exemple B, sauf que si l'immobilisation est vendue pour une valeur supérieure à son coût, l'amortissement fiscal cumulé sera pris en compte dans le résultat fiscal (à 30 %), tandis que le produit de vente sera imposé à 40 % après déduction d'un coût ajusté de l'inflation de 110.

Si l'entité s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'immobilisation par son utilisation, elle doit générer un résultat fiscal de 150, mais ne pourra déduire qu'un amortissement de 70. Sur cette base, la base fiscale est de 70, il y a une différence temporaire imposable de 80 et il y a un passif d'impôt différé de 24 (80 à 30 %), comme dans l'exemple B.

Si l'entité s'attend à recouvrer la valeur comptable en vendant l'immobilisation immédiatement pour un produit de vente de 150, l'entité pourra déduire le coût indexé de 110. La plus-value de 40 sera imposée à 40 %. De plus, l'amortissement fiscal cumulé de 30 sera pris en compte dans le résultat fiscal et imposé à 30 %. Sur cette base, la base fiscale est de 80 (110 moins 30), il y a une différence temporaire imposable de 70 et un passif d'impôt différé de 25 (40 à 40 % plus 30 à 30 %). Si la base fiscale n'apparaît pas immédiatement dans cet exemple, il peut être utile de revenir au principe fondamental présenté au paragraphe 10.

(Note : selon le paragraphe 61A, l'impôt différé supplémentaire généré par la réévaluation est comptabilisé en autres éléments du résultat global.)

- 51B Lorsque un actif ou passif d'impôt différé est généré par un actif non amortissable évalué selon le modèle de la réévaluation défini dans IAS 16, l'évaluation de l'actif d'impôt différé ou du passif d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales du recouvrement de la valeur comptable de l'actif non amortissable par voie de vente, quelle que soit la base d'évaluation de la valeur comptable de cet actif. En conséquence, si la législation fiscale spécifie un taux d'impôt applicable au montant imposable résultant de la vente d'un actif qui est différent du taux d'impôt applicable au montant imposable résultant de l'utilisation d'un actif, c'est le premier taux qui est appliqué pour évaluer l'actif ou le passif d'impôt différé relatif à un actif non amortissable.
- 51C Lorsque un actif ou passif d'impôt différé est généré par un immeuble de placement évalué selon le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40, il existe une présomption réfutable que la valeur comptable de l'immeuble de placement sera recouvrée par voie de vente. Par conséquent, à moins que cette présomption ne soit réfutée, l'évaluation de l'actif d'impôt différé ou du passif d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales du recouvrement de la totalité de la valeur comptable de l'immeuble de placement par voie de vente. Cette présomption est réfutée si l'immeuble de placement est amortissable et est détenu selon un modèle économique dont l'objectif est la consommation de la quasi-totalité des avantages économiques représentatifs de l'immeuble de placement au fil du temps, et non la vente. Si la présomption est réfutée, les dispositions des paragraphes 51 et 51A doivent être appliquées.

Exemple illustrant le paragraphe 51C

Un immeuble de placement ayant coûté 100 et ayant une juste valeur de 150 est réévalué selon le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40. Il comprend un terrain ayant coûté 40 et dont la juste valeur est de 60, et un bâtiment ayant coûté 60 et dont la juste valeur est de 90. Le terrain a une durée d'utilité illimitée.

L'amortissement fiscal cumulé du bâtiment est de 30. Les variations latentes de la juste valeur de l'immeuble de placement n'influent pas sur le bénéfice imposable. Si l'immeuble de placement est vendu pour une valeur supérieure à son coût, la reprise d'amortissement fiscal cumulé sera prise en compte dans le bénéfice imposable et imposée à un taux ordinaire de 30 %. En ce qui concerne l'excédent du produit de vente sur le coût, la législation fiscale spécifie qu'un taux d'impôt de 25 % s'applique pour les actifs ayant été détenus pendant moins de deux ans et qu'un taux d'impôt de 20 % s'applique pour les actifs ayant été détenus pendant deux ans ou plus.

Comme l'immeuble de placement est évalué selon le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40, il existe une présomption réfutable que sa valeur comptable sera entièrement recouvrée par l'entité par voie de vente. Si cette présomption n'est pas réfutée, le montant de l'impôt différé reflète les conséquences fiscales du recouvrement de la totalité de la valeur comptable par voie de vente, même si l'entité s'attend à tirer des produits locatifs de l'immeuble de placement avant de le vendre.

La base fiscale du terrain, en cas de vente, est de 40, et il y a une différence temporaire imposable de 20 (60 – 40). La base fiscale du bâtiment, en cas de vente, est de 30 (60 – 30), et il y a une différence temporaire imposable de 60 (90 – 30). Par conséquent, la différence temporaire imposable totale liée à l'immeuble de placement est de 80 (20 + 60).

Conformément au paragraphe 47, le taux d'impôt à appliquer est celui dont l'application est attendue pour la période au cours de laquelle l'immeuble de placement sera réalisé. Par conséquent, si l'entité s'attend à vendre l'immeuble après l'avoir détenu pendant plus de deux ans, le passif d'impôt différé correspondant est calculé comme suit :

| | <i>Différence temporaire imposable</i> | <i>Taux d'impôt</i> | <i>Passif d'impôt différé</i> |
|--|--|---------------------|-----------------------------------|
| Amortissement fiscal cumulé | 30 | 30 % | 9 |
| Excédent du produit de vente sur le coût | 50 | 20 % | 10 |
| Total | 80 | | 19 |

Si l'entité s'attend à vendre l'immeuble après l'avoir déteu pendant moins de deux ans, le calcul ci-dessus est modifié pour appliquer un taux d'impôt de 25 %, plutôt que de 20 %, à l'excédent du produit de vente sur le coût.

Si, par ailleurs, l'entité détient le bâtiment selon un modèle économique dont l'objectif est de consommer la quasi-totalité des avantages économiques représentatifs du bâtiment au fil du temps, et non la vente, la présomption du recouvrement par voie de vente est réfutée pour le bâtiment. Toutefois, comme le terrain n'est pas amortissable, cette présomption n'est pas réfutée pour le terrain. Il s'ensuit que le passif d'impôt différé reflète les conséquences fiscales du recouvrement de la valeur comptable du bâtiment par son utilisation et du recouvrement de la valeur comptable du terrain par voie de vente.

La base fiscale du bâtiment, en cas d'utilisation, est de 30 (60 – 30), et il y a une différence temporaire imposable de 60 (90 – 30), ce qui donne lieu à un passif d'impôt différé de 18 (60 à 30 %).

La base fiscale du bâtiment, en cas de vente, est de 40, et il y a une différence temporaire imposable de 20 (60 – 40), ce qui donne lieu à un passif d'impôt différé de 4 (20 à 20 %).

En conséquence, si la présomption du recouvrement par voie de vente est réfutée pour le bâtiment, le passif d'impôt différé lié à l'immeuble de placement est de 22 (18 + 4).

- 51D La présomption réfutable évoquée au paragraphe 51C s'applique également dans le cas d'un actif ou passif d'impôt différé résultant de l'évaluation d'un immeuble de placement, dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, si l'entité évalue par la suite cet immeuble de placement selon le modèle de la juste valeur.
- 51E Les paragraphes 51B à 51D ne modifient en rien l'obligation d'appliquer les principes énoncés aux paragraphes 24 à 33 (différences temporaires déductibles) et aux paragraphes 34 à 36 (pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés) de la présente norme lors de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs d'impôt différé.
- 52 [Déplacé et renuméroté 51A]
- 52A Dans certains pays, les impôts sur le résultat sont payables à un taux plus élevé ou plus faible si une partie ou la totalité du résultat net ou du résultat non distribué est payée sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité. Dans certains autres pays, les impôts sur le résultat peuvent être remboursés ou payés dans le cas où le résultat net ou le résultat non distribué est payé sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité. Dans de telles circonstances, actifs et passifs d'impôt différé se mesurent selon le taux d'impôt applicable aux résultats non distribués.
- 52B Dans les circonstances décrites au paragraphe 52A, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées quand les dividendes à payer sont comptabilisés en tant que passifs. Les conséquences fiscales des dividendes sont plus directement liées aux événements ou transactions passées, plutôt que liées aux distributions aux propriétaires. Ainsi, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées en résultat net pour la période, comme imposé par le paragraphe 58, sauf dans la mesure où les conséquences fiscales des dividendes résultent des circonstances décrites dans les paragraphes 58(a) et (b).

Exemple illustrant les paragraphes 52A et 52B

L'exemple suivant se rapporte à la détermination des actifs et passifs d'impôt exigible et d'impôt différé pour une entité d'un pays où l'impôt sur le résultat est payable à un taux plus élevé sur les résultats non distribués (50 %) et avec une somme remboursable au moment de la distribution des résultats. Le taux d'imposition appliqué aux résultats distribués est de 35 %. À la fin de la période de présentation de l'information financière, le 31 décembre 20X1, l'entreprise ne comptabilise pas de passif pour les dividendes proposés ou décidés après la période de présentation de l'information financière. En conséquence, aucun dividende n'est comptabilisé pour l'année 20X1. Le résultat fiscal pour l'année 20X1 est de 100 000. La différence temporaire imposable pour l'année 20X1 est de 40 000.

L'entreprise comptabilise un passif d'impôt exigible ainsi qu'une charge d'impôt exigible de 50 000. Aucun actif n'est comptabilisé à sa valeur potentiellement recouvrable sur la base de dividendes futurs. L'entité comptabilise également un passif et une charge d'impôt différé de 20 000 (40 000 au taux de 50 %), ce qui représente l'impôt sur le résultat que l'entité doit payer au moment où elle recouvre ou règle la valeur comptable de ses actifs et passifs sur la base du taux d'impôt applicable aux résultats non distribués.

Par la suite, le 15 mars 20X2, l'entité comptabilise en tant que passifs des dividendes pour un montant de 10 000 résultant de résultats opérationnels passés.

Le 15 mars 20X2, l'entité comptabilise un recouvrement d'impôt sur le résultat de 1 500 (15 % des dividendes comptabilisés en tant que passifs) sous forme d'actif d'impôt exigible et de réduction de charge d'impôt exigible pour 20X2.

- 53 Les actifs et passifs d'impôt différé ne doivent pas être actualisés.**
- 54 La détermination fiable des actifs et passifs d'impôt différé sur une base actualisée impose d'établir avec précision la date à laquelle chaque différence temporaire s'inversera. Dans bon nombre de cas, ceci est impossible ou extrêmement complexe à établir. En conséquence, il n'est pas approprié d'imposer l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé. Le fait d'autoriser l'actualisation sans toutefois l'exiger aboutirait à des actifs et passifs d'impôt différé qui ne seraient pas comparables d'une entité à l'autre. En conséquence, la présente norme n'impose ni n'autorise l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé.
- 55 Les différences temporaires sont déterminées par référence à la valeur comptable d'un actif ou d'un passif. Ceci s'applique même lorsque la valeur comptable est elle-même déterminée sur une base actualisée, par exemple dans le cas des obligations en matière de prestations de retraite (voir IAS 19 *Avantages du personnel*).
- 56 La valeur comptable d'un actif d'impôt différé doit être revue à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Une entité doit réduire la valeur comptable d'un actif d'impôt différé dans la mesure où il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible pour permettre d'utiliser l'avantage de tout ou partie de cet actif d'impôt différé. Une telle réduction doit être reprise dans la mesure où il devient probable que des bénéfices imposables suffisants seront disponibles.**

Comptabilisation de l'impôt exigible et de l'impôt différé

- 57 La comptabilisation des effets sur l'impôt exigible et sur l'impôt différé d'une transaction ou d'un autre événement est cohérente avec la comptabilisation de la transaction ou de l'événement lui-même. Les paragraphes 58 à 68C mettent en œuvre ce principe.

Montants comptabilisés en résultat net

- 58 L'impôt exigible et l'impôt différé doivent être comptabilisés en produits ou en charges et compris dans le résultat net de la période sauf dans la mesure où l'impôt est généré :**
- (a) par une transaction ou un événement comptabilisé hors résultat net, soit en autres éléments du résultat global soit directement en capitaux propres, dans la même période ou une période différente (voir paragraphes 61A à 65) ; ou
 - (b) par un regroupement d'entreprises (voir paragraphes 66 à 68).

- 59 La plupart des passifs et actifs d'impôt différé sont générés lorsque le produit ou la charge est pris en compte dans le bénéfice comptable d'une période, mais pris en compte dans le bénéfice imposable (perte fiscale) d'une autre période. L'impôt différé qui en résulte est comptabilisé en résultat net. Ceci est le cas dans les exemples suivants :
- (a) les produits d'intérêts, de redevances, de dividendes sont perçus à terme échu et sont pris en compte dans le bénéfice comptable en fonction du temps écoulé, selon IAS 18 *Produits des activités ordinaires* mais ils sont pris en compte dans le bénéfice imposable (perte fiscale) en fonction des encaissements ; et
 - (b) des coûts d'immobilisations incorporelles ont été inscrits à l'actif selon IAS 38 et sont amortis en résultat net, mais ils ont été déduits fiscalement lorsqu'ils ont été engagés.
- 60 La valeur comptable des actifs et passifs d'impôt différé peut varier même s'il n'y a pas de changement dans le montant des différences temporaires correspondantes. Ceci peut se produire, par exemple, lors :
- (a) d'un changement dans le taux d'impôt ou dans la réglementation fiscale ;
 - (b) d'une nouvelle appréciation de la recouvrabilité d'actifs d'impôt différé ; ou
 - (c) d'un changement dans la manière attendue de recouvrer un actif.
- L'impôt différé qui en résulte est comptabilisé en résultat net, sauf dans la mesure où il se rapporte à des éléments précédemment comptabilisés hors résultat net (voir paragraphe 63).

Montants comptabilisés hors résultat net

- 61 [Supprimé]
- 61A **L'impôt exigible et l'impôt différé doivent être comptabilisés hors résultat net si l'impôt concerne des éléments qui ont été comptabilisés hors résultat net au cours de la même période ou d'une période différente. En conséquence, l'impôt exigible et l'impôt différé qui concernent des éléments qui, au cours de la même période ou d'une période différente, sont comptabilisés :**
- (a) **en autres éléments du résultat global, seront comptabilisés en autres éléments du résultat global (voir paragraphe 62) ;**
 - (b) **directement en capitaux propres, seront comptabilisés directement en capitaux propres (voir paragraphe 62A).**
- 62 Les IFRS imposent ou permettent de comptabiliser certains éléments en autres éléments du résultat global. On peut citer à titre d'exemple :
- (a) un changement de leur valeur comptable généré par la réévaluation d'immobilisations corporelles (voir IAS 16) ; et
 - (b) [supprimé]
 - (c) les écarts de change résultant de la conversion des états financiers d'un établissement à l'étranger (voir IAS 21).
 - (d) [supprimé]
- 62A Les IFRS imposent ou permettent de comptabiliser certains éléments directement au crédit ou au débit des capitaux propres. On peut citer à titre d'exemple :
- (a) un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués résultant soit d'un changement de méthode comptable appliqué de façon rétrospective, soit de la correction d'une erreur (voir IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*) ; et
 - (b) les montants générés par la comptabilisation initiale de la composante capitaux propres d'un instrument financier composé (voir paragraphe 23).
- 63 Dans certaines circonstances exceptionnelles, il peut être difficile de déterminer le montant de l'impôt exigible et de l'impôt différé qui est relatif aux éléments comptabilisés hors résultat net (soit en autres éléments du résultat global, soit directement dans les capitaux propres). Ceci peut être le cas par exemple lorsque :
- (a) les taux d'impôt sur le résultat sont progressifs et qu'il est impossible de déterminer à quel taux une composante spécifique du bénéfice imposable (perte fiscale) a été imposée ;
 - (b) un changement dans le taux d'impôt ou une autre règle fiscale affecte un actif ou un passif d'impôt différé relatif (en totalité ou partiellement) à un élément qui a été précédemment comptabilisé hors résultat net ; ou

- (c) une entité détermine qu'un actif d'impôt différé doit être comptabilisé, ou ne doit plus l'être en totalité, et que l'actif d'impôt différé est relatif (en totalité ou partiellement) à un élément précédemment comptabilisé hors résultat net.

Dans de tels cas, l'impôt exigible et l'impôt différé relatif aux éléments comptabilisés hors résultat net est établi sur la base d'une affectation proportionnelle raisonnable de l'impôt exigible et de l'impôt différé de l'entité dans le pays concerné ou d'une autre méthode qui aboutit à une affectation plus appropriée en la circonstance.

- 64 IAS 16 ne précise pas si une entité doit transférer, chaque année, de l'écart de réévaluation aux résultats non distribués, un montant égal à la différence entre l'amortissement de l'actif réévalué et l'amortissement fondé sur le coût de cet actif. Si une entité pratique un tel transfert, le montant transféré doit être net de tout impôt différé correspondant. Des considérations similaires s'appliquent aux transferts pratiqués à l'occasion de la sortie d'une immobilisation corporelle.
- 65 Lorsqu'un actif est réévalué fiscalement et que cette réévaluation est relative à une réévaluation comptable d'une période antérieure ou que l'on s'attend à comptabiliser lors d'une période ultérieure, les effets fiscaux résultant à la fois de la réévaluation de l'actif et de l'ajustement de la base fiscale sont comptabilisés en autres éléments du résultat global des périodes au cours desquelles ils surviennent. Toutefois, si la réévaluation à des fins fiscales ne concerne pas une réévaluation comptable d'une période précédente ou qu'il est prévu de réaliser au cours d'une période ultérieure, les effets fiscaux de l'ajustement de la base fiscale sont comptabilisés en résultat net.
- 65A Lorsqu'une entité paye ses actionnaires, il est possible qu'elle doive payer une partie des dividendes aux administrations fiscales pour le compte des actionnaires. Dans beaucoup de pays, ce montant est appelé retenue à la source. Un tel montant payé ou à payer aux administrations fiscales est imputé aux capitaux propres comme faisant partie des dividendes.

Impôt différé généré par un regroupement d'entreprises

- 66 Comme expliqué aux paragraphes 19 et 26(c), des différences temporaires peuvent être générées lors d'un regroupement d'entreprises. Selon IFRS 3, une entité comptabilise des actifs d'impôt différé (dans la mesure où ils satisfont aux critères de comptabilisation du paragraphe 24 de la présente norme) ou des passifs d'impôt différé correspondants en tant qu'actifs et passifs identifiables à la date d'acquisition. En conséquence, ces actifs et passifs d'impôt différé affectent le montant du goodwill ou du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses comptabilisés par l'entité. Toutefois, selon le paragraphe 15(a), une entité ne comptabilise pas les passifs d'impôt différé générés par la comptabilisation initiale du goodwill.
- 67 À la suite d'un regroupement d'entreprises, la probabilité pour l'acquéreur de réaliser un actif d'impôt différé antérieur à l'acquisition pourrait changer. Un acquéreur peut considérer comme probable qu'il recouvrera son propre actif d'impôt différé qui n'était pas comptabilisé avant le regroupement d'entreprises. Par exemple, l'acquéreur peut être en mesure d'utiliser l'avantage que représentent ses pertes fiscales non utilisées en imputant à celles-ci des bénéfices imposables futurs de l'entreprise acquise. À l'inverse, à la suite d'un regroupement d'entreprises, il pourrait s'avérer qu'il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable futur permette de recouvrer l'actif d'impôt différé. Dans de tels cas, l'acquéreur comptabilise un changement de l'actif d'impôt différé au cours de la période du regroupement d'entreprises, mais ne l'inclut pas dans la comptabilisation du regroupement d'entreprises. Dès lors, l'acquéreur ne le prend pas en compte pour évaluer le *goodwill* ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses.
- 68 L'avantage potentiel des reports de perte fiscale de l'entreprise acquise ou d'autres actifs d'impôt différé pourrait ne pas satisfaire aux critères de comptabilisation lors de la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises, mais pourrait être réalisé par la suite. Une entité doit comptabiliser les avantages d'impôt différé qu'elle réalise après le regroupement d'entreprises, comme suit :
- (a) les avantages d'impôt différé comptabilisés au cours de la période d'évaluation qui résultent de nouvelles informations relatives à des faits et des circonstances qui existaient à la date d'acquisition doivent être utilisés pour réduire la valeur comptable de l'éventuel goodwill lié à cette acquisition. Si la valeur comptable de ce goodwill est nulle, tout avantage d'impôt différé résiduel doit être comptabilisé en résultat net ;
- (b) tous les autres avantages d'impôt différé acquis et réalisés doivent être comptabilisés en résultat net (ou bien, si la présente norme l'impose, hors résultat net).

Impôt exigible et impôt différé résultant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions

- 68A Dans certains pays, les entités bénéficient d'une déduction fiscale (c'est-à-dire un montant qui est déductible lors de l'établissement du bénéfice imposable) liée à une rémunération payée en actions, en options sur actions ou en autres instruments de capitaux propres de l'entité. Le montant de cette déduction fiscale peut différer de la charge salariale cumulée liée, et peut être généré pendant une période comptable ultérieure. Par exemple, dans certains pays, une entité peut comptabiliser une charge pour la consommation des services de membres du personnel reçus en contrepartie de l'attribution d'options sur actions, selon la norme IFRS 2 *Paiement fondé sur des actions* et ne pas bénéficier de la déduction fiscale avant que les options soient exercées, la déduction fiscale étant évaluée sur la base du prix de l'action de l'entité à la date d'exercice des options.
- 68B Tout comme pour les frais de recherche abordés aux paragraphes 9 et 26(b) de la présente norme, la différence entre la base fiscale des services des membres du personnel reçus jusqu'au jour considéré (montant admis en déduction par les administrations fiscales au titre des périodes ultérieures) et leur valeur comptable, égale à zéro, est une différence temporaire déductible dont résulte un actif d'impôt différé. Si le montant autorisé par les administrations fiscales en déduction dans les périodes futures n'est pas connu à la fin de la période, il sera estimé d'après les informations disponibles à la fin de la période. Par exemple, si le montant autorisé par les administrations fiscales au titre de déduction pour les périodes ultérieures dépend du prix de l'action de l'entité à une date ultérieure, l'évaluation de la différence temporaire déductible doit être basée sur le prix des actions de l'entité à la fin de la période.
- 68C Comme indiqué au paragraphe 68A, le montant de la déduction fiscale (ou de la déduction fiscale future estimée, évaluée selon le paragraphe 68B) peut différer de la charge salariale cumulée correspondante. Le paragraphe 58 de la norme impose de comptabiliser l'impôt exigible et différé en produits ou en charges et de l'inclure dans le résultat net de la période, sauf dans la mesure où l'impôt résulte (a) d'une transaction ou d'un événement comptabilisé hors résultat net, au cours de la même période ou d'une période différente, ou (b) d'un regroupement d'entreprises. Si le montant de la déduction fiscale (ou de la déduction fiscale future estimée) dépasse le montant de la charge salariale cumulée liée, cela indique que la déduction fiscale est liée non seulement à une charge salariale, mais également à un élément de capitaux propres. Dans cette situation, l'excédent de l'impôt exigible ou différé associé doit être directement comptabilisé en capitaux propres.

Présentation

Actifs et passifs d'impôt

69-70 [Supprimés]

Compensation

- 71 **Une entité doit compenser les actifs et passifs d'impôt exigible si, et seulement si, l'entité :**
- (a) **a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés ; et**
 - (b) **a l'intention soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.**
- 72 Bien que les actifs et passifs d'impôt exigible soient comptabilisés et évalués séparément, ils sont compensés dans l'état de la situation financière sous réserve de respecter des critères similaires à ceux établis pour les instruments financiers dans IAS 32. Une entité aura normalement un droit juridiquement exécutoire de compenser un actif et un passif d'impôt exigible lorsqu'ils concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même administration fiscale et si cette administration fiscale permet à l'entité de faire ou de recevoir un seul paiement net.
- 73 Dans les états financiers consolidés, un actif d'impôt exigible d'une entité d'un groupe est compensé avec le passif d'impôt exigible d'une autre entité du groupe si, et seulement si, les entités concernées ont un droit juridiquement exécutoire de faire ou de recevoir un seul paiement net et que les entités ont l'intention de faire ou de recevoir un tel paiement net ou de recouvrer l'actif et de régler le passif simultanément.
- 74 **Une entité doit compenser les actifs et passifs d'impôt différé si, et seulement si :**
- (a) **l'entité a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible ; et**

- (b) **les actifs et passifs d'impôt différé concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même administration fiscale :**
- (i) **sur la même entité imposable, ou**
 - (ii) **sur des entités imposables différentes qui ont l'intention, soit de régler les passifs et actifs d'impôt exigible sur la base de leur montant net, soit de réaliser les actifs et de régler les passifs simultanément, lors de chaque période future au cours de laquelle on s'attend à ce que des montants importants d'actifs ou de passifs d'impôt différé soient réglés ou recouverts.**

75 De façon à éviter le besoin d'un échéancier détaillé des dates de renversement de chaque différence temporaire, la présente norme impose à une entité de compenser un actif et un passif d'impôt différé d'une même entité imposable si, et seulement si, ils sont liés à des impôts sur le résultat prélevés par la même administration fiscale et que l'entité a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et les passifs d'impôt exigible.

76 Dans de rares cas, une entité peut avoir un droit juridiquement exécutoire de compenser et l'intention de régler le montant net pour certaines périodes et pas pour d'autres. Un échéancier détaillé peut alors être nécessaire pour établir de façon fiable si le passif d'impôt différé d'une entité imposable se traduira par des paiements d'impôt augmentés dans la même période que celle au cours de laquelle un actif d'impôt différé d'une autre entité imposable conduira à des paiements d'impôt diminués chez cette seconde entité imposable.

Charge d'impôt

Charge (produit) d'impôt liée au résultat net des activités ordinaires

77 **La charge (produit) d'impôt liée au résultat net des activités ordinaires doit être présentée dans le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global.**

77A [Supprimé]

Différences de conversion relatives aux actifs et passifs d'impôt différé étranger

78 Bien qu'elle impose de comptabiliser en produits ou en charges certaines différences de change, IAS 21 ne spécifie pas dans quel poste de l'état du résultat global ces différences doivent être présentées. En conséquence, lorsque des différences de change résultant de la conversion de passifs ou d'actifs d'impôt différé étranger sont comptabilisées dans l'état du résultat global, ces différences peuvent être classées en charge (produit) d'impôt différé si cette présentation est considérée comme la plus pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

Informations à fournir

79 **Les principales composantes de la charge (produit) d'impôt doivent être présentées distinctement.**

80 Les composantes de la charge (produit) d'impôt peuvent comprendre :

- (a) la charge (produit) d'impôt exigible ;
- (b) tout ajustement comptabilisé au cours de la période au titre de l'impôt exigible des périodes antérieures ;
- (c) le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente à la naissance et au renversement des différences temporaires ;
- (d) le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente aux variations des taux d'impôt ou à l'assujettissement à des impôts nouveaux ;
- (e) le montant de l'avantage résultant d'une perte fiscale, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporaire au titre d'une période antérieure, non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt exigible ;
- (f) le montant de l'avantage provenant d'une perte fiscale, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporaire au titre d'une période antérieure, non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt différé ;
- (g) la charge d'impôt différé générée par la réduction de valeur d'un actif d'impôt différé ou la reprise d'une réduction de valeur précédente, selon le paragraphe 56 ; et

- (h) le montant de la charge (produit) d'impôt afférente aux changements de méthodes comptables et aux erreurs inclus dans le résultat net selon IAS 8, car ils ne peuvent pas être comptabilisés de manière rétrospective.

81 Les éléments suivants doivent également être présentés distinctement :

- (a) le total de l'impôt exigible et de l'impôt différé relatifs aux éléments directement débités ou crédités dans les capitaux propres (voir paragraphe 62A) ;
- (ab) le montant de l'impôt relatif à chaque élément du résultat global (voir paragraphe 62 et IAS 1 (révisée en 2007)) ;
- (b) [Supprimé] ;
- (c) une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable selon l'une des formes suivantes ou les deux :
- (i) un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le ou les taux d'impôt applicables, en indiquant également la base de calcul du ou des taux d'impôt applicables, ou
- (ii) un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant également la base de calcul du taux d'impôt applicable ;
- (d) une explication des changements dans le ou les taux d'impôt applicables par rapport à la période précédente ;
- (e) le montant (et, le cas échéant, la date d'expiration) des différences temporaires déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé dans l'état de la situation financière ;
- (f) le montant total des différences temporaires liées à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales et à des intérêts dans des partenariats, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés (voir paragraphe 39) ;
- (g) pour chaque catégorie de différence temporaire et pour chaque catégorie de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés :
- (i) le montant des actifs et passifs d'impôt différé comptabilisés dans l'état de la situation financière pour chaque période présentée,
- (ii) le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé en résultat net, s'il ne ressort pas des changements apportés aux montants comptabilisés dans l'état de la situation financière ;
- (h) en ce qui concerne les activités abandonnées, la charge d'impôt relative :
- (i) au profit ou à la perte lié(e) à l'abandon, et
- (ii) au résultat net des activités ordinaires des activités abandonnées pour la période, ainsi que les montants correspondants pour toutes les périodes antérieures présentées ;
- (i) l'incidence sur l'impôt sur le résultat des dividendes proposés et déclarés aux actionnaires de l'entité avant l'autorisation de publier les états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers ;
- (j) si un regroupement d'entreprises dans lequel l'entité est l'acquéreur entraîne un changement du montant comptabilisé pour son actif d'impôt différé antérieur à l'acquisition (voir paragraphe 67), le montant de ce changement ; et
- (k) si les avantages d'impôt différé acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne sont pas comptabilisés à la date d'acquisition mais sont comptabilisés après la date d'acquisition (voir paragraphe 68), une description de l'événement ou du changement de circonstances ayant causé la comptabilisation des avantages d'impôt différé.

82 Une entité doit indiquer le montant d'un actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation lorsque :

- (a) l'utilisation de l'actif d'impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs excédant les bénéfices générés par le renversement des différences temporaires imposables existantes ; et
- (b) l'entité a subi une perte au cours de la période ou de la période précédente dans le pays dont l'actif d'impôt différé relève.

82A Dans les circonstances décrites dans le paragraphe 52A, une entité doit fournir des indications sur la nature des conséquences potentielles sur l'impôt sur le résultat découlant du paiement de dividendes aux actionnaires. De plus, l'entité doit fournir des informations sur le montant des conséquences potentielles sur l'impôt sur le résultat qui sont pratiquement déterminables, ainsi que sur l'existence de potentielles conséquences sur l'impôt sur le résultat qui ne sont pas pratiquement déterminables.

83 [Supprimé]

84 Les informations imposées par le paragraphe 81(c) aident les utilisateurs des états financiers à comprendre dans quelle mesure la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable est inhabituelle et à comprendre les facteurs importants qui pourraient affecter cette relation dans le futur. La relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable peut être affectée par des facteurs tels que les produits exonérés d'impôt, les charges non déductibles du bénéfice imposable (perte fiscale), l'effet des pertes fiscales et celui des taux d'impôt étrangers.

85 Pour expliquer la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable, une entité utilise un taux d'impôt applicable qui fournit aux utilisateurs de ses états financiers les informations qui sont le plus utiles. Bien souvent, le taux qui est le plus logique est le taux national d'imposition dans le pays où est situé le siège social de l'entité, qui résulte de l'addition des taux d'impôt appliqués au niveau national et des taux appliqués au niveau local et qui sont calculés en fonction d'un niveau de bénéfice imposable (perte fiscale) quasi similaire. Toutefois, lorsqu'une entité intervient dans plusieurs pays, un regroupement des différents rapprochements préparés en appliquant le taux national d'imposition pour chaque pays peut être plus utile. L'exemple suivant montre comment le choix du taux d'impôt applicable influe sur la présentation du rapprochement chiffré.

| Exemple illustrant le paragraphe 85 | | |
|--|--------------|--------------|
| En 19X2, une entité a un bénéfice comptable dans son propre pays (pays A) de 1 500 (19X1 : 2 000) et de 1 500 dans le pays B (19X1 : 500). Le taux d'impôt est de 30 % dans le pays A et de 20 % dans le pays B. Dans le pays A, des dépenses de 100 (19X1 : 200) ne sont pas fiscalement déductibles. | | |
| <i>Exemple de rapprochement avec le taux national d'imposition.</i> | | |
| | 19X1 | 19X2 |
| <i>Bénéfice comptable</i> | <u>2 500</u> | <u>3 000</u> |
| <i>Impôt au taux national de 30 %</i> | 750 | 900 |
| <i>Effet fiscal des dépenses fiscalement non déductibles</i> | 60 | 30 |
| <i>Effet du taux d'impôt inférieur dans le pays B</i> | <u>(50)</u> | <u>(150)</u> |
| <i>Charge d'impôt</i> | <u>760</u> | <u>780</u> |
| <i>Exemple de rapprochement préparé par regroupement des rapprochements qui ont été effectués en appliquant les taux nationaux d'imposition pour chaque pays. Selon cette méthode, l'effet des différences entre le propre taux national d'imposition de l'entité présentant l'information financière et les taux nationaux d'imposition dans d'autres pays n'apparaît pas comme un élément séparé du rapprochement. Une entité peut avoir besoin de commenter l'effet de changements significatifs dans soit les taux d'imposition soit le « mix » des bénéfices réalisés dans différents pays afin d'expliquer les changements dans le ou les taux d'imposition applicables, comme le demande le paragraphe 81(d).</i> | | |
| <i>Bénéfice comptable</i> | <u>2 500</u> | <u>3 000</u> |
| <i>Impôt aux taux nationaux d'imposition applicables aux bénéfices réalisés dans le pays concerné</i> | 700 | 750 |
| <i>Effet fiscal des dépenses fiscalement non déductibles</i> | <u>60</u> | <u>30</u> |
| <i>Charge d'impôt</i> | <u>760</u> | <u>780</u> |

- 86 Le taux d'impôt effectif moyen est égal à la charge (produit) d'impôt divisée par le bénéfice comptable.
- 87 Il est souvent impossible de calculer le montant des passifs d'impôt différé non comptabilisés générés par des participations dans des filiales et entreprises associées, par des investissements dans des succursales et par des intérêts dans des partenariats (voir paragraphe 39). C'est pourquoi la présente norme impose à une entité d'indiquer le montant total des différences temporaires sous-jacentes, mais n'impose pas de fournir de l'information sur les passifs d'impôt différé. Il n'en demeure pas moins que les entités sont encouragées à fournir, lorsque cela est possible, de l'information sur les montants des passifs d'impôt différé non comptabilisés, car cette information peut être jugée utile par les utilisateurs des états financiers.
- 87A Le paragraphe 82A impose qu'une entité fournisse des informations sur la nature des conséquences potentielles, sur l'impôt sur le résultat du paiement de dividendes aux actionnaires de l'entreprise. Une entité indique les éléments essentiels des systèmes d'impôt sur le résultat ainsi que les facteurs affectant le montant des conséquences fiscales potentielles du paiement de dividendes.
- 87B Il est souvent impossible de calculer le montant total des conséquences potentielles, sur l'impôt sur le résultat, du paiement de dividendes aux actionnaires. Cela peut être le cas, par exemple, quand une entité possède un grand nombre de filiales à l'étranger. Cependant, même en de telles circonstances, il est possible que certaines parts du montant total soient facilement déterminables. Par exemple, dans un groupe consolidé, il est possible qu'une mère et certaines de ses filiales aient payé des impôts sur le résultat à un taux plus élevé sur des résultats non distribués et qu'elles aient connaissance du montant qui serait remboursé lors du paiement aux actionnaires de dividendes futurs imputés aux résultats non distribués consolidés. Dans ce cas, ce montant remboursable est indiqué. Si possible, l'entité indique également qu'il y a d'autres conséquences potentielles sur l'impôt sur le résultat pratiquement non déterminables. Dans les éventuels états financiers individuels de la société mère, les indications relatives aux conséquences potentielles sur l'impôt sur le résultat font référence aux résultats non distribués de la société mère.
- 87C Une entité devant fournir les informations demandées selon le paragraphe 82A, peut aussi avoir l'obligation de fournir des informations sur les différences temporaires liées aux participations dans des filiales et entreprises associées, aux investissements dans des succursales et aux intérêts dans des partenariats. Dans de tels cas, l'entité détermine l'information à fournir selon le paragraphe 82A. Par exemple, une entité peut avoir l'obligation d'indiquer le montant total des différences temporaires liées à des participations dans des filiales pour lesquelles aucun passif d'impôt différé n'a été comptabilisé (voir paragraphe 81(f)). S'il n'est pas possible de calculer le montant des passifs d'impôt différé non comptabilisés (voir paragraphe 87), il se peut que certains montants représentant des conséquences potentielles du paiement de dividendes sur l'impôt sur le résultat ne soient pas pratiquement déterminables en ce qui concerne ces filiales.
- 88 Une entité indique tous passifs et actifs d'impôt éventuels en accord avec IAS 37 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*. Des passifs éventuels et des actifs éventuels peuvent survenir, par exemple du fait de litiges en cours avec l'administration fiscale. De même, lorsque des modifications des taux d'impôt ou des réglementations fiscales sont adoptées ou annoncées après la période de présentation de l'information financière, une entité fournit de l'information sur tout effet significatif de ces changements sur ses actifs et passifs d'impôt exigible et différé (voir IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*).

Date d'entrée en vigueur

- 89 La présente norme entre en vigueur pour les états financiers des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 1998, sauf pour les exceptions décrites au paragraphe 91. Si l'entité applique la présente norme à des états financiers de périodes ouvertes avant le 1^{er} janvier 1998, elle doit indiquer le fait qu'elle a appliqué la présente norme au lieu d'IAS 12 *Comptabilisation des impôts sur les bénéfices* approuvée en 1979.
- 90 La présente norme annule et remplace IAS 12 *Comptabilisation des impôts sur les bénéfices* approuvée en 1979.
- 91 Les paragraphes 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C, ainsi que la suppression des paragraphes 3 et 50 entrent en vigueur pour les états financiers annuels* des périodes ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2001. Une application anticipée est encouragée. Si l'application anticipée affecte les états financiers, l'entité doit l'indiquer.
- 92 La publication d'IAS 1 (révisée en 2007) a donné lieu à la modification de la terminologie utilisée dans les IFRS, ainsi qu'à la modification des paragraphes 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 et 81, à la suppression du paragraphe 61 et à l'ajout des paragraphes 61A, 62A et 77A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2009. Si l'entité applique IAS 1 (révisée en 2007) à une période antérieure, elle doit appliquer les modifications à cette période.

* Le paragraphe 91 fait référence aux « états financiers annuels » pour s'aligner sur un langage plus explicite pour l'écriture de dates en vigueur adoptées en 1998. Le paragraphe 89 fait référence aux « états financiers ».

- 93 Le paragraphe 68 doit être appliqué à titre prospectif à compter de la date d'entrée en vigueur d'IFRS 3 (révisée en 2008) à la comptabilisation d'actifs d'impôt différé acquis lors de regroupements d'entreprises.
- 94 En conséquence, les entités ne doivent pas ajuster la comptabilisation des regroupements d'entreprises antérieurs si les avantages fiscaux n'ont pas satisfait aux critères de comptabilisation distincte à la date d'acquisition et sont comptabilisés après la date d'acquisition, sauf si les avantages sont comptabilisés au cours de la période d'évaluation et résultent d'informations nouvelles relatives aux faits et circonstances qui existaient à la date d'acquisition. Les autres avantages d'impôt comptabilisés doivent être comptabilisés en résultat net (ou bien, si la présente norme l'impose, hors résultat net).
- 95 La publication d'IFRS 3 (révisée en 2008) a donné lieu à la modification des paragraphes 21 et 67, ainsi qu'à l'ajout des paragraphes 32A et 81(j) et (k). L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} juillet 2009. Si l'entité applique IFRS 3 (révisée en 2008) à une période antérieure, elle doit également appliquer les modifications à cette période.
- 96 [Supprimé]
- 97 La publication d'IFRS 9, en octobre 2010, a donné lieu à la modification du paragraphe 20 et à la suppression du paragraphe 96. L'entité qui applique la version d'IFRS 9 publiée en octobre 2010 doit appliquer ces modifications.
- 98 La publication d'*Impôt différé : recouvrement des actifs sous-jacents*, en décembre 2010, a donné lieu à la renumérotation du paragraphe 52, qui est devenu le paragraphe 51A, à la modification du paragraphe 10 et des exemples suivant le paragraphe 51A, ainsi qu'à l'ajout des paragraphes 51B et 51C, d'un exemple et des paragraphes 51D, 51E et 99. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2012. Une application anticipée est autorisée. Si l'entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.
- 98A La publication d'IFRS 11 *Partenariats*, en mai 2011, a donné lieu à la modification des paragraphes 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43 à 45, 81(f), 87 et 87C. L'entité qui applique IFRS 11 doit appliquer ces modifications.
- 98B La publication de *Présentation des autres éléments du résultat global* (modifications d'IAS 1), en juin 2011, a donné lieu à la modification du paragraphe 77 et à la suppression du paragraphe 77A. L'entité qui applique IAS 1 modifiée en juin 2011 doit appliquer ces modifications.

Retrait de SIC-21

- 99 Les modifications apportées par *Impôt différé : recouvrement des actifs sous-jacents*, publié en décembre 2010, annulent et remplacent l'interprétation SIC-21 *Impôt sur le résultat – Recouvrement des actifs non amortissables réévalués*.