

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 12
(RÉVISÉE EN 2000)**

Impôts sur le résultat

La présente Norme comptable internationale annule et remplace IAS 12, La comptabilisation des impôts sur les bénéfices, qui a été approuvée par le Conseil dans une version reformatée en 1994. La Norme révisée entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1998.

En mai 1999, IAS 10 (révisé en 1999), Événements survenant après la date de clôture, a amendé le paragraphe 88. Le texte amendé entrera en vigueur pour l'élaboration des états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2000.

En avril 2000, les paragraphes 20, 62(a), 64 et l'Annexe A, paragraphes A10, A11 et B8 ont été amendés afin de vérifier l'exactitude des références et terminologies, en raison de l'émission de IAS 40, Immeubles de placement.

IAS 12

En octobre 2000, les modifications de IAS 12 ont été approuvées par le Conseil. Ces modifications incluent le rajout des paragraphes 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C et 91, et la suppression des paragraphes 3 et 50. Les révisions limitées spécifient le traitement comptable propre aux conséquences fiscales des dividendes. Le texte révisé est entré en vigueur pour l'élaboration des états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2001.

Ces interprétations du SIC font référence à IAS 12.

- SIC-21: Impôts sur le résultat — Recouvrement des actifs non amortissables réévalués; et
- SIC-25: Impôts sur le résultat — Changement de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires.

INTRODUCTION

La présente Norme («IAS 12 (révisée)») remplace IAS 12, La comptabilisation des impôts sur les bénéfices («IAS 12 d'origine»). IAS 12 (révisée) entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1998. Les principaux changements par rapport à IAS 12 d'origine sont les suivants.

1. IAS 12 d'origine imposait à une entreprise de comptabiliser l'impôt différé en utilisant soit la méthode du report fixe, soit une méthode du report variable, parfois appelée approche résultat de la méthode du report variable. IAS 12 (révisée) interdit la méthode du report fixe et impose une autre méthode du report variable, parfois appelée approche bilan de la méthode du report variable.

L'approche résultat de la méthode du report variable est centrée sur les différences temporaires alors que l'approche bilan de la méthode du report variable est centrée sur les différences temporelles. Les différences temporaires sont des différences entre le bénéfice imposable et le bénéfice comptable qui trouvent leur origine dans un exercice et s'inversent dans un ou plusieurs exercices ultérieurs. Les différences temporelles sont des différences entre la base fiscale d'un actif ou d'un passif et sa valeur comptable au bilan. La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou passif à des fins fiscales.

Toutes les différences temporaires sont des différences temporelles. Des différences temporelles sont également générées dans les circonstances suivantes, qui ne génèrent pas de différences temporaires, bien que IAS 12 d'origine les ait traitées de comme des transactions qui génèrent effectivement des différences temporaires:

- (a) des filiales, entreprises associées ou coentreprises n'ont pas distribué la totalité de leurs bénéfices à leur mère ou à leur investisseur;
- (b) les actifs sont réévalués et aucun ajustement équivalent n'est fait à des fins fiscales; et
- (c) le coût d'un regroupement d'entreprises qui est une acquisition est affecté aux actifs et passifs identifiables acquis, par référence à leurs justes valeurs mais aucun ajustement équivalent n'est fait à des fins fiscales.

De plus, il y a des différences temporelles qui ne sont pas des différences temporaires, par exemple les différences temporelles générées lorsque:

- (a) les actifs et passifs non monétaires d'une activité étrangère qui fait partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers sont convertis aux cours de change historiques;
- (b) les actifs et passifs non monétaires sont retraités selon IAS 29, Information financière dans les économies hyperinflationnistes; ou
- (c) lors de sa comptabilisation initiale, la valeur comptable d'un actif ou d'un passif diffère de sa base fiscale initiale.

IAS 12

2. IAS 12 d'origine permettait à une entreprise de ne pas comptabiliser d'actifs et de passifs d'impôt différé lorsqu'il y avait des éléments probants raisonnables indiquant que les différences temporelles ne s'inverseraient pas avant de nombreux exercices. IAS 12 (révisée) impose à une entreprise de comptabiliser un passif d'impôt différé ou (sous certaines conditions) un actif pour toutes les différences temporelles avec certaines exceptions indiquées ci-après.
3. IAS 12 d'origine imposait que:
 - (a) les actifs d'impôt différé générés par des différences temporaires soient comptabilisés lorsque l'on pouvait raisonnablement penser qu'ils se réaliseraient; et
 - (b) les actifs d'impôt différé générés par des pertes fiscales ne soient comptabilisés à l'actif que lorsque l'on avait une quasi certitude que le résultat imposable futur serait suffisant pour permettre la réalisation de l'avantage lié à la perte. IAS 12 d'origine permettait (mais n'imposait pas) à une entreprise de différer la comptabilisation de l'avantage lié aux pertes fiscales jusqu'à leur exercice de réalisation.

IAS 12 (révisée) impose que les actifs d'impôt différé soient comptabilisés lorsqu'il est probable que des bénéfices imposables seront disponibles, permettant à l'actif d'impôt différé d'être utilisé. Lorsqu'une entreprise a un historique de pertes fiscales, l'entreprise ne comptabilise un impôt différé actif que dans la mesure où l'entreprise a des différences temporelles imposables suffisantes ou s'il y a d'autres éléments probants et convaincants qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible.

4. Par exception à la disposition générale décrite au paragraphe 2 ci-dessus, IAS 12 (révisée) interdit la comptabilisation de passifs d'impôt différé et d'actifs d'impôt différé générés par certains actifs ou passifs dont la valeur comptable, lors de leur comptabilisation initiale, diffère de leur base fiscale initiale. Ces circonstances, ne générant pas de différences temporaires, ne génèrent pas d'actifs ou de passifs d'impôt différé selon IAS 12 d'origine.
5. IAS 12 d'origine imposait que les impôts payables sur des bénéfices non distribués de filiales et entreprises associées soient comptabilisés, à moins qu'il ne soit raisonnable de supposer que ces bénéfices ne seraient pas distribués ou que leur distribution ne générerait pas de passif d'impôt. Cependant, IAS 12 (révisée) interdit la comptabilisation de tels passifs d'impôt différé (et ceux générés par tout écart de conversion cumulé lié) dans la mesure où:
 - (a) la mère, l'investisseur ou le coentrepreneur est capable de contrôler la date à laquelle la différence temporelle s'inversera; et
 - (b) il est probable que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.

Lorsque cette interdiction a pour résultat qu'aucun passif d'impôt différé n'est comptabilisé, IAS 12 (révisée) impose que l'entreprise fournisse une information sur le montant global des différences temporelles concernées.

6. IAS 12 d'origine ne faisait pas explicitement référence aux ajustements à la juste valeur effectués lors d'un regroupement d'entreprises. De tels ajustements génèrent des différences temporelles et IAS 12 (révisée) impose qu'une entreprise comptabilise le passif d'impôt différé en résultant ou (sous réserve du critère de probabilité nécessaire à la comptabilisation) un actif d'impôt différé avec un effet correspondant dans la détermination du montant du goodwill ou du goodwill négatif. Toutefois, IAS 12 (révisée) interdit la comptabilisation de passifs d'impôt différé générés par le goodwill lui-même (si l'amortissement du goodwill n'est pas déductible fiscalement) et d'actifs d'impôt différé générés par un goodwill négatif qui est traité comme un produit différé.
7. IAS 12 d'origine permettait, mais n'imposait pas, qu'une entreprise comptabilise un passif d'impôt différé dans le cadre de réévaluations d'actifs. IAS 12 (révisée) impose la comptabilisation d'un passif d'impôt différé dans le cadre de réévaluations d'actifs.

IAS 12

8. Les conséquences fiscales du recouvrement de la valeur comptable de certains actifs ou passifs peuvent dépendre du mode de recouvrement ou de règlement, par exemple:
- (a) dans certains pays, les plus-values ne sont pas imposées au même taux que le reste du résultat imposable; et
 - (b) dans certains pays, le montant déduit fiscalement du fait de la vente d'un actif est supérieur au montant d'amortissement qui peut être déduit.

IAS 12 d'origine ne donnait aucun commentaire sur l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé dans de tels cas. IAS 12 (révisée) impose que l'évaluation des passifs d'impôt différé et des actifs d'impôt différé se fonde sur les conséquences fiscales du mode attendu par l'entreprise de recouvrement ou de règlement de la valeur comptable de ses actifs et passifs.

9. IAS 12 d'origine ne déclarait pas explicitement si les actifs et passifs d'impôt différé pouvaient être actualisés. IAS 12 (révisée) interdit l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé. Une modification du paragraphe 39 (i) de IAS 22, Regroupements d'entreprises, interdit l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé acquis dans un regroupement d'entreprises. Auparavant, le paragraphe 39 (i) de IAS 22 n'interdisait ni n'imposait l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé résultant d'un regroupement d'entreprises.
10. IAS 12 d'origine ne spécifiait pas si une entreprise devait classer ses soldes d'impôt différé en actifs et passifs courants ou en actifs et passifs non courants. IAS 12 (révisée) impose qu'une entreprise qui effectue la distinction entre courant et non courant ne classe pas ses actifs et passifs d'impôt différé en actifs et passifs courants.
11. IAS 12 d'origine indiquait que des soldes débiteurs et créditeurs représentant des impôts différés pouvaient être compensés. IAS 12 (révisée) pose des conditions de compensation plus restrictives, fondées largement sur celles relatives aux actifs et passifs financiers dans IAS 32, Instruments financiers: Information à fournir et présentation.
12. IAS 12 d'origine imposait de fournir une explication sur la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable si elle n'était pas expliquée par les taux effectifs d'impôt dans le pays de l'entreprise présentant les états financiers. IAS 12 (révisée) impose que cette explication prenne soit l'une des deux, soit les deux formes suivantes:
- (i) un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôt applicable(s); ou
 - (ii) un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable.

IAS 12 (révisée) impose également une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicables par rapport à l'exercice antérieur.

13. Les nouvelles informations à fournir imposées par IAS 12 (révisée) comprennent:
- (a) pour chaque type de différence temporelle, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés:
 - (i) le montant des actifs et passifs d'impôt différé comptabilisés; et
 - (ii) le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les changements des montants comptabilisés au bilan;

- (b) dans le cadre des activités abandonnées, la charge d'impôt relative:
- (i) au profit ou à la perte lié(e) à l'abandon; et
 - (ii) au résultat des activités ordinaires de l'activité abandonnée; et
- (c) le montant de l'actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation, lorsque:
- (i) l'utilisation de l'actif d'impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs excédant les bénéfices générés par le renversement des différences temporelles imposables existantes; et
 - (ii) l'entreprise a subi une perte au cours de l'exercice ou de l'exercice antérieur dans la juridiction fiscale dont l'actif d'impôt différé relève.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-4
Définitions	5-11
Base fiscale	7-11
Comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt exigible	12-14
Comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé	15-45
Différences temporelles imposables	15-23
Regroupements d'entreprises	19
Actifs comptabilisés à la juste valeur	20
Goodwill	21
Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif	22-23
Différences temporelles déductibles	24-33
Goodwill négatif	32
Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif	33
Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés	34-36
Réestimation des actifs d'impôt différé non comptabilisés	37
Participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et investissements dans des succursales	38-45
Évaluation	46-56
Comptabilisation de l'impôt exigible et de l'impôt différé	57-68

IAS 12

Compte de résultat	58-60
Éléments crédités ou débités directement dans les capitaux propres	61-65A
Impôt différé généré par un regroupement d'entreprises	66-68
Présentation	69-78
Actifs et passifs d'impôt	69-76
Compensation	71-76
Charge d'impôt	77-78
Charge (produit) d'impôt lié(e) au bénéfice des activités ordinaires	77
Différences de conversion relatives aux actifs et passifs d'impôt différé étranger	78
Informations à fournir	79-88
Date d'entrée en vigueur	89-91

Les dispositions normatives qui sont imprimées en caractères gras italiques doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

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 le bilan d'une entreprise; et
- (b) des transactions et autres événements de l'exercice qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entreprise.

Le fait que l'entreprise présentant les états financiers 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 entreprise de comptabiliser un passif (actif) d'impôt différé, avec certaines exceptions limitées.

La présente Norme impose à une entreprise de comptabiliser les conséquences fiscales des transactions et autres événements de la même façon qu'elle comptabilise les transactions et événements eux-mêmes. Ainsi, pour des transactions et autres événements comptabilisés dans le compte de résultat, tous les effets d'impôt y afférents sont également comptabilisés dans le compte de résultat. Pour des transactions et autres événements comptabilisés directement dans les capitaux propres, les effets d'impôt y afférents sont également comptabilisés directement dans les capitaux propres. De façon similaire, la comptabilisation d'actifs ou de passifs d'impôt différé lors d'un regroupement d'entreprises affecte le montant du goodwill ou du goodwill négatif généré par ce regroupement d'entreprises.

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 impôts de distribution qui sont payables par une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise sur ses distributions de dividendes à l'entreprise présentant les états financiers.
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 temporelles 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'un exercice avant déduction de la charge d'impôt.

Le bénéfice imposable (perte fiscale) est le résultat net (la perte) d'un exercice, 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 (le 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 l'exercice.

L'impôt exigible est le montant des impôts sur le bénéfice payables (récupérables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'un exercice.

Les passifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.

Les actifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre:

- (a) **de différences temporelles 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 temporelles sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être:

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

IAS 12*Base fiscale*

7. La base fiscale d'un actif représente le montant qui sera fiscalement déductible de tous avantages économiques imposables qui iront à l'entreprise lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. Si ces 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. Pour des raisons fiscales, un amortissement de 30 a déjà été déduit au titre de l'exercice et des exercices antérieurs et le solde sera déductible au titre des exercices futurs, 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 (pertes) générés par la sortie de la machine sont imposables (déductibles). La base fiscale de la machine est de 70.
 2. Des intérêts à recevoir ont une valeur comptable de 100. Les produits d'intérêts liés seront imposables lors de leur encaissement. La base fiscale des intérêts à recevoir est nulle.
 3. Des créances clients ont une valeur comptable de 100. Les produits liés ont déjà été incorporés dans le bénéfice imposable (perte fiscale). La base fiscale des créances clients est de 100.
 4. Les dividendes à recevoir d'une filiale ont une valeur comptable de 100. Ces dividendes ne sont pas imposables. 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⁽¹⁾.
 5. Un prêt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de ce prêt n'aura pas de conséquence fiscale. La base fiscale de ce prêt est de 100.
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 exercices ultérieurs. Dans ce 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 exercices ultérieurs.

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. La base fiscale des charges à payer est nulle.
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. La base fiscale des intérêts perçus d'avance est nulle.
3. Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée a déjà été déduite fiscalement. La base fiscale des charges à payer est de 100.
4. Des passifs courants comprennent des pénalités et amendes à payer d'une valeur comptable de 100. Les amendes et les pénalités ne sont pas déductibles fiscalement. La base fiscale des amendes et pénalités à payer est de 100⁽²⁾.
5. Un emprunt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de cet emprunt n'aura aucune conséquence fiscale. La base fiscale de cet emprunt est de 100.

(1) Selon cette analyse, il n'y a pas de différence temporelle taxable. 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 temporelle imposable résultant de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas de passif d'impôts différés.

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

9. Certains éléments ont une base fiscale mais ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs ou en tant que passifs au bilan. Par exemple les frais de recherche sont comptabilisés en charges pour la détermination du bénéfice comptable de l'exercice de leur survenance, mais leur déduction du bénéfice imposable (perte fiscale) peut ne pas être permise avant un exercice ultérieur. La différence entre la base fiscale des frais de recherche, qui est le montant admis en déduction par les administrations fiscales au titre des exercices ultérieurs, et la valeur comptable nulle est une différence temporelle 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 entreprise 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 augmentera (ou diminuera) 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 52 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 temporelles 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 juridictions où une déclaration fiscale consolidée est établie, la base fiscale est déterminée à partir de cette déclaration fiscale. Dans d'autres juridictions, la base fiscale est déterminée à partir des déclarations fiscales individuelles de chaque entreprise du groupe.

COMPTABILISATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS D'IMPÔT EXIGIBLE

12. ***L'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas payé. Si le montant déjà payé au titre de l'exercice et des exercices précédents excède le montant dû pour ces exercices, 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'un exercice antérieur doit être comptabilisé en tant qu'actif.***
14. Lorsqu'on utilise une perte fiscale pour recouvrer l'impôt exigible d'un exercice antérieur, une entreprise comptabilise l'avantage à l'actif dans l'exercice au cours duquel se produit la perte fiscale car l'avantage pour l'entreprise est probable et peut être évalué de manière fiable.

COMPTABILISATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS D'IMPÔT DIFFÉRÉ

Différences temporelles imposables

15. ***Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables sauf si le passif d'impôt différé est généré:***
 - (a) ***soit par un goodwill dont l'amortissement n'est pas déductible fiscalement;***
 - (b) ***soit par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui:***
 - (i) ***n'est pas un regroupement d'entreprises; et***
 - (ii) ***n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale) à la date de la transaction.***

Toutefois, pour les différences temporelles taxables liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et investissements dans des succursales, un impôt différé passif doit être comptabilisé selon le paragraphe 39.

IAS 12

16. Le fait que sa valeur comptable sera recouvrée sous la forme d'avantages économiques futurs pour l'entreprise au cours d'exercices futurs 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 temporelle taxable et l'obligation de payer les impôts sur le résultat qui en résultent au cours des exercices ultérieurs est un passif d'impôt différé. Lorsque l'entreprise recouvre la valeur comptable de l'actif, la différence temporelle taxable s'inverse et l'entreprise a un bénéfice imposable. Ceci rend probable la sortie de l'entreprise d'avantages économiques sous la forme de paiements d'impôt. Par conséquent la 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 cumulé déduit du bénéfice fiscal s'élève à 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'entreprise doit gagner un résultat fiscal de 100 alors qu'elle ne pourra fiscalement déduire qu'un amortissement de 60. L'entreprise 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 temporelle taxable de 40. C'est pourquoi l'entreprise 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 temporelles se produisent lorsque le produit (ou la charge) est compris dans le bénéfice comptable d'un exercice mais est compris dans le bénéfice imposable d'un autre exercice. De telles différences temporelles sont souvent appelées différences temporaires. Des exemples de différences temporelles de cette nature, qui sont des différences temporelles taxables 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 certaines juridictions, n'être inclus dans le bénéfice imposable que lorsqu'ils sont encaissés. La base fiscale de toute créance comptabilisée au bilan 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 temporelle 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 l'exercice et des exercices antérieurs. Cette différence temporelle taxable 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 temporelle déductible apparaît, générant un actif d'impôt différé); et
 - (c) les frais de développement peuvent être inscrits à l'actif et amortis sur des exercices futurs pour la détermination du bénéfice comptable mais déduits du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. De tels frais de développement ont une base fiscale nulle car ils ont été déjà déduits du bénéfice imposable. La différence temporelle est la différence entre la valeur comptable des frais de développement et leur base fiscale de zéro.
18. Des différences temporelles se produisent également lorsque:
- (a) le coût d'un regroupement d'entreprise qui est une acquisition est affecté aux actifs et aux passifs identifiables acquis par référence à leur juste valeur sans que des ajustements équivalents soient pratiqués à des fins fiscales (voir paragraphe 19);
 - (b) des actifs sont réévalués sans qu'un ajustement équivalent soit pratiqué à des fins fiscales (voir paragraphe 20);

- (c) un goodwill ou un goodwill négatif survient en consolidation (voir paragraphes 21 et 32);
- (d) la base fiscale d'un actif ou d'un passif diffère lors de sa comptabilisation initiale de sa valeur comptable initiale, par exemple lorsque l'entreprise 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, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, devient différente de la base fiscale de la participation ou de l'investissement (voir paragraphes 38 à 45).

Regroupements d'entreprises

19. Dans le cas d'un regroupement d'entreprise qui est une acquisition, le coût de l'acquisition est affecté aux actifs et aux passifs identifiables acquis par référence à leur juste valeur à la date de l'opération d'échange. Des différences temporelles se produisent lorsque la base fiscale des actifs et passifs identifiables acquis n'est pas modifiée par le regroupement d'entreprises ou est modifiée différemment. Ainsi, 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 chez le précédent propriétaire, il en résulte une différence temporelle taxable 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 Normes comptables internationales autorisent la comptabilisation de certains actifs à leur juste valeur ou à un montant réévalué (voir, par exemple, IAS 16, Immobilisations corporelles, IAS 38, Immobilisations incorporelles, IAS 39 Instruments financiers: comptabilisation et évaluation; et IAS 40, Immeubles de placement). Dans certaines juridictions, la réévaluation ou autre ajustement d'un actif à la juste valeur affecte le bénéfice imposable (perte fiscale) de l'exercice. La base fiscale de l'actif est, en conséquence, ajustée et il n'y a pas de différence temporelle. Dans d'autres juridictions, la réévaluation ou ajustement d'un actif n'affecte pas le bénéfice imposable de l'exercice de réévaluation ou d'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 taxables pour l'entreprise 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 temporelle qui donne lieu à un actif ou à un passif d'impôt différé. Ceci est vrai même si:
- (a) l'entreprise 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 d'exercices futurs; ou si
 - (b) l'imposition sur les plus ou moins-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 est l'excédent du coût d'acquisition sur la part de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis. De nombreuses administrations fiscales n'autorisent pas la déduction de l'amortissement du goodwill dans la détermination du bénéfice imposable. De plus, dans de telles juridictions, le coût du goodwill n'est, bien souvent, pas déductible lors de la sortie par la filiale de l'activité sous-jacente. Dans de telles juridictions le goodwill a une base fiscale de zéro. Toute différence entre la valeur comptable du goodwill et sa base fiscale nulle est une différence temporelle taxable. La présente Norme n'autorise cependant pas la comptabilisation du passif d'impôt différé qui en découle car le goodwill est résiduel et la comptabilisation d'un passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable.

IAS 12

Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

22. Une différence temporelle 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 d'une telle différence temporelle dépendra de la nature de la transaction ayant conduit à la comptabilisation initiale de l'actif:
- (a) lors d'un regroupement d'entreprises, une entreprise comptabilise tout actif ou passif d'impôt différé et ceci modifie le montant du goodwill ou du goodwill négatif (voir paragraphe 19);
 - (b) si la transaction affecte soit le bénéfice comptable, soit le bénéfice imposable, une entreprise comptabilise tout actif ou passif d'impôt différé, et comptabilise la charge ou le produit d'impôt différé qui en résulte au compte de résultat (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, une entreprise devrait, en l'absence de l'exemption prévue aux paragraphes 15 et 24, comptabiliser l'actif ou le passif d'impôt différé qui en résulte et ajuster 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 entreprise de l'actif ou passif d'impôt différé résultant, soit lors de la comptabilisation initiale, soit ultérieurement (voir exemple page suivante). Par ailleurs une entreprise ne comptabilise pas les changements ultérieurs d'un actif ou passif d'impôt différé non comptabilisé lorsque l'actif est amorti.
23. Selon IAS 32, Instruments financiers: information à fournir et 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 certaines juridictions 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 temporelle taxable 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'entreprise comptabilise le passif d'impôt différé qui en résulte. Conformément au paragraphe 61, l'impôt différé est imputé directement à la valeur comptable de la composante capitaux propres. Conformément au paragraphe 58, les changements ultérieurs du passif d'impôt différé sont comptabilisés dans le compte de résultat en charge (produit) d'impôt différé.

Exemple illustrant le paragraphe 22(c)

Une entreprise 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'entreprise réalise un résultat fiscal de 1 000 et paie un impôt de 400. L'entreprise 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'entreprise paie un impôt de 320. L'entreprise ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 320 car il résulte de la comptabilisation initiale de l'actif.

Différences temporelles déductibles

24. **Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré:**
- (a) **soit par un goodwill négatif traité comme un produit différé selon IAS 22, Regroupements d'entreprises;**

- (b) *soit par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui:*
- (i) *n'est pas un regroupement d'entreprises; et*
 - (ii) *n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale) à la date de la transaction.*

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

25. Le fait que sa valeur comptable sera réglée au cours d'exercices futurs par une sortie de l'entreprise de ressources représentatives d'avantages économiques est inhérent à la comptabilisation d'un passif. Lorsque ces ressources sortent de l'entreprise, leur montant, partiellement ou en totalité, peut être déductible lors de la détermination du bénéfice imposable d'un exercice ultérieur à celui au cours duquel le passif est comptabilisé. Il en résulte alors une différence temporelle 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 d'exercices futurs 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 exercices futurs au titre des impôts sur le résultat.

Exemple

Une entreprise comptabilise une provision pour garantie de 100. Fiscalement les coûts de garantie ne sont déductibles que lorsque l'entreprise paye 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 exercices suivants au titre de ce passif). En réglant le passif pour sa valeur comptable, l'entreprise va réduire son bénéfice imposable futur de 100, et par conséquent réduire ses paiements futurs d'impôt de 25 ($100 \times 25\%$). La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de zéro est une différence temporelle déductible de 100. L'entreprise comptabilise donc un actif d'impôt différé de 25 (100 au taux de 25 %), s'il est probable que l'entreprise dégagera au cours des exercices futurs un bénéfice imposable suffisant pour pouvoir profiter de cette réduction de paiement d'impôt.

26. Des exemples de différences temporelles 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'entreprise verse ses cotisations à un fonds, soit lorsqu'elle paye les retraites. La différence entre la valeur comptable du passif et sa base fiscale, qui est généralement nulle, est une différence temporelle. Cette différence temporelle déductible donne lieu à un actif d'impôt différé lorsque l'entreprise 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 l'exercice au cours duquel ils sont encourus, 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 d'exercices ultérieurs, et sa valeur comptable de zéro est une différence temporelle déductible qui donne lieu à un actif d'impôt différé;
 - (c) dans un regroupement d'entreprises qui est une acquisition, le coût de l'acquisition est affecté aux actifs et aux passifs comptabilisés par référence à leur juste valeur à la date de l'opération d'échange. Lorsqu'un passif est comptabilisé lors de l'acquisition, mais que les coûts liés ne sont fiscalement déductibles qu'au cours d'exercices ultérieurs, une différence temporelle déductible apparaît, qui donne lieu à un actif d'impôt différé. De même, un actif d'impôt différé apparaît 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

IAS 12

(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 temporelle déductible se produit si la base fiscale de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.

27. Le renversement des différences temporelles déductibles conduit à réduire les bénéfices imposables des exercices ultérieurs. Néanmoins des avantages économiques prenant la forme de réduction de paiement d'impôt ne bénéficieront à l'entreprise que si elle dégage des bénéfices imposables suffisants pour compenser ces déductions. Par conséquent une entreprise ne comptabilise des actifs d'impôts différés que s'il est probable qu'elle disposera de bénéfices imposables sur lesquels les différences temporelles déductibles pourront être imputées.
28. Il est probable que l'entreprise disposera d'un bénéfice imposable sur lequel elle pourra imputer une différence temporelle déductible lorsqu'il y aura suffisamment de différences temporelles imposables, relevant de la même autorité fiscale et relatives à la même entité imposable, et dont on s'attend à ce qu'elles s'inversent:
- (a) au cours de l'exercice pendant lequel on s'attend à ce que les différences temporelles déductibles s'inversent; ou
- (b) au cours des exercices sur lesquels 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 l'exercice au cours duquel les différences temporelles déductibles se produisent.

29. Lorsque les différences temporelles imposables relevant de la même autorité 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'entreprise dégagera un bénéfice imposable suffisant, relevant de la même administration fiscale et pour la même entité imposable, dans l'exercice au cours duquel les différences temporelles déductibles s'inverseront (ou lors des exercices sur lesquels 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 exercices ultérieurs, une entreprise ignore les montants imposables résultant des différences temporelles déductibles dont on s'attend à ce qu'elles naissent au cours d'exercices futurs car l'actif d'impôt différé résultant de ces différences temporelles exigera lui-même des bénéfices imposables futurs pour pouvoir être utilisé; ou
- (b) la gestion fiscale de l'entreprise lui donne l'opportunité de générer un bénéfice imposable au cours des exercices appropriés.
30. Des opportunités liées à la gestion fiscale sont des actions que l'entreprise entreprend pour créer ou augmenter un bénéfice imposable au cours d'un exercice donné situé avant la date d'expiration du droit à utiliser la perte fiscale ou le crédit d'impôt. Ainsi, il est possible, dans certaines juridictions, 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 certaines juridictions 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'un exercice plus lointain à un exercice 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 temporelles futures créées.

31. Lorsqu'une entreprise a un historique de pertes récentes elle se réfère aux commentaires des paragraphes 35 et 36.

Goodwill négatif

32. La présente Norme n'autorise pas la comptabilisation d'un actif d'impôt différé provenant de différences temporelles déductibles associées à un goodwill négatif, qui est traité en tant que produit différé selon IAS 22, Regroupements d'entreprises, car le goodwill négatif est un résiduel, et la comptabilisation d'un actif d'impôt différé conduirait à augmenter la valeur comptable du goodwill négatif.

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 temporelle 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 temporelle déductible. Quelle que soit la méthode de présentation retenue, une entreprise ne comptabilise pas l'actif d'impôt différé en résultant, 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 sur lesquels 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 temporelles 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 entreprise 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 temporelles imposables suffisantes ou d'autres indications convaincantes qu'elle disposera de bénéfices imposables suffisants sur lesquels pourront s'imputer 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 entreprise considère les critères suivants pour évaluer la probabilité avec laquelle elle dégagera un bénéfice imposable sur lequel imputer les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés:
- (a) l'entreprise dispose de différences temporelles taxables suffisantes auprès de la même autorité fiscale et la même entité imposable, qui engendreront des montants imposables sur lesquels les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront s'imputer avant qu'ils n'expirent;
 - (b) il est probable que l'entreprise 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) les opportunités liées à la gestion fiscale de l'entreprise (voir paragraphe 30) généreront un bénéfice imposable pendant l'exercice au cours duquel les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

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

IAS 12

Réestimation des actifs d'impôt différé non comptabilisés

37. A chaque date de clôture, une entreprise réestime les actifs d'impôt différé non comptabilisés. Une entreprise 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, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales

38. Des différences temporelles apparaissent lorsque la valeur comptable de participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et des investissements dans des succursales (c'est-à-dire la part détenue par une société mère ou l'investisseur dans l'actif net d'une filiale, entreprise associée, coentreprise ou succursale, y compris la valeur comptable du goodwill) devient différente de la base fiscale (qui est souvent son coût) de la participation ou de l'investissement. De telles différences peuvent survenir dans un certain nombre de circonstances différentes telles que:
- (a) l'existence de bénéfices non distribués par les filiales, succursales, entreprises associées et coentreprises;
 - (b) des variations de cours de change lorsque la société-mère et sa filiale sont implantées dans des pays différents; et
 - (c) une réduction à sa valeur recouvrable de la valeur comptable d'une participation dans une entreprise associée.

Dans des états financiers consolidés, la différence temporelle peut être différente de la différence temporelle 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 entreprise doit comptabiliser un passif d'impôt différé pour toutes différences temporelles imposables liées à des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, sauf si et dans la mesure où les deux conditions suivantes sont satisfaites:***
- (a) ***la mère, l'investisseur ou le coentrepreneur est en mesure de contrôler la date à laquelle la différence temporelle s'inversera; et***
 - (b) ***il est probable que la différence temporelle 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 temporelles liées à cette participation (non seulement celles générées par les bénéfices non distribués mais aussi celles générées par les différences de conversion). De plus, il serait souvent impossible de déterminer le montant des impôts sur le résultat qui seraient à payer lorsque la différence temporelle 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. Une entreprise comptabilise dans sa propre monnaie les actifs et passifs non monétaires d'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de la mère (voir IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères). Quand le bénéfice imposable ou la perte fiscale de l'activité à l'étranger (et donc la base fiscale des actifs et passifs non monétaires) est déterminé dans la monnaie étrangère, les variations des cours de change génèrent des différences temporelles. Comme les différences temporelles se rapportent aux actifs et passifs propres à l'activité à l'étranger et non à la participation de l'entreprise présentant les états financiers dans cette activité à l'étranger, l'entreprise présentant les états financiers comptabilise le passif ou (sous réserve du paragraphe 24) l'actif d'impôt différé qui en résulte. L'impôt différé qui en résulte est inscrit en charge ou en produit dans le compte de résultat (voir paragraphe 58).

42. Un investisseur dans une entreprise associée ne contrôle pas cette entreprise 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 temporelles 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 une coentreprise régit normalement le partage des bénéfices et précise si les décisions sur ce sujet imposent le consentement de tous les coentrepreneurs ou d'une majorité spécifique de coentrepreneurs. Lorsque le coentrepreneur peut contrôler le partage des bénéfices et qu'il est probable que ces bénéfices ne seront pas distribués dans un avenir prévisible, il n'y a pas lieu de comptabiliser un passif d'impôt différé.
44. ***Une entreprise doit comptabiliser un actif d'impôt différé pour toutes les différences temporelles déductibles générées par des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales seulement dans la mesure où, il est probable que:***
- (a) ***la différence temporelle s'inversera dans un avenir prévisible; et***
- (b) ***il existera un bénéfice imposable sur lequel pourra s'imputer la différence temporelle.***
45. Pour déterminer si un actif d'impôt différé est comptabilisé au titre des différences temporelles déductibles résultant de sa participation dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, une entreprise prend en considération les commentaires énoncés aux paragraphes 28 à 31.

ÉVALUATION

46. ***Les passifs (actifs) d'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer aux (recouvrer auprès des) administrations fiscales en utilisant les taux d'impôt (et les réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture.***
47. ***Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel 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 date de clôture.***
48. Les actifs et passifs d'impôt exigible et différé sont généralement évalués en utilisant les taux d'impôt (et réglementations fiscales) qui ont été adoptés. Toutefois, dans certaines juridictions, l'annonce des taux d'impôt (et réglementations fiscales) par l'État a pratiquement l'effet d'une adoption effective, qui peut suivre l'annonce de plusieurs mois. Dans ces conditions, les actifs et passifs d'impôt sont évalués en utilisant le taux d'impôt (et réglementations fiscales) annoncé.
49. Lorsque des taux d'impôt différents s'appliquent à des niveaux différents de résultat imposable, 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 exercices au cours desquels on s'attend à ce que les différences temporelles 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'entreprise s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs.***

IAS 12

52. Dans certaines juridictions, la façon dont une entreprise 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); et
- (b) la base fiscale de l'actif (passif).

Dans de tels cas, une entreprise 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

Un actif 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'actif, et de 30 % pour le reste du résultat.

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

Exemple B

Un actif qui a coûté 100 a une valeur comptable de 80 et est réévalué à 150. Fiscalement, il n'a pas été pratiqué d'ajustement équivalent. L'amortissement cumulé fiscal est de 30 et le taux d'impôt est de 30 %. Si l'actif est vendu 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 cession sur le coût ne sera pas imposable.

La base fiscale de l'actif est 70 et il y a une différence temporelle taxable de 80. Si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'actif 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'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'actif en le cédant immédiatement pour un produit de cession de 150, le passif d'impôt différé est calculé comme suit:

	Différence temporelle taxable	Taux d'impôt	Passif d'impôt différé
Amortissement fiscal cumulé	30	30 %	9
Excédent du produit de cession sur le coût	<u>50</u>	0 %	—
Total	<u>80</u>		<u>9</u>

(Note: Selon le paragraphe 61, l'impôt différé supplémentaire généré par la réévaluation est imputé directement dans les capitaux propres).

Exemple C

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

Si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable par l'utilisation de l'actif, 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 temporelle taxable de 80 et il y a un passif d'impôt différé de 24 (80 à 30 %), comme dans l'exemple B.

Si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable en cédant l'actif immédiatement pour un produit de cession de 150, l'entreprise 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 compris 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 temporelle taxable 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 61, l'impôt différé supplémentaire généré par la réévaluation est imputée directement dans les capitaux propres).

- 52A. Dans certaines juridictions, les impôts sur le bénéfice sont payables à un taux soit plus élevé, soit plus faible, si tout ou partie du résultat net ou du résultat non distribué, est payé sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entreprise. Dans certaines autres juridictions, 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'entreprise. Dans de telles circonstances, actifs et passifs d'impôt différés se mesurent selon le taux d'impôt applicable aux résultats non distribués.
- 52B. Dans de telles circonstances, comme décrit dans le paragraphe 52A, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées quand les dividendes à payer sont comptabilisés au passif. Les conséquences fiscales des dividendes sont plus directement liées aux événements ou transactions passés, qu'aux distributions aux propriétaires. Aussi, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées dans le résultat net de l'exercice, comme exigé par le paragraphe 58, sauf dans la mesure où les conséquences fiscales des dividendes résultent des circonstances décrites dans le paragraphe 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 différé pour une entreprise d'une juridiction où l'impôt sur le revenu est payable à un taux plus élevé sur les résultats non distribués (50 %), avec un remboursement au moment de la distribution des résultats. Le taux d'imposition appliqué aux résultats distribués est de 35 %. À la date de clôture, au 31 décembre 20X1, l'entreprise ne reconnaît pas de dividendes à payer pour l'année 20X1. Le résultat fiscal pour l'année 20X1 est de 100 000. La différence temporelle taxable pour l'année 20X1 est de 40 000.

L'entreprise reconnaît un passif d'impôt exigible ainsi qu'une charge d'impôt exigible de 50 000. Aucun actif n'est comptabilisé pour sa valeur potentiellement recouvrable sur la base de dividendes futurs. L'entreprise reconnaît 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'entreprise doit payer au moment où elle recouvre ou règle la valeur comptable de ses actifs et passifs sur la base du taux imposable applicable aux résultats non distribués.

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

Le 15 mars 20X2, l'entreprise comptabilise un recouvrement d'impôt sur le résultat pour 1 500 (15 % des dividendes comptabilisés en tant que passifs) sous forme d'actif d'impôt exigible et de réduction de charge d'impôt sur le revenu 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 la réalisation d'un planning détaillé de la date à laquelle chaque différence temporelle s'inversera. Dans bon nombre de cas, ce planning 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 entreprise à l'autre. En conséquence, la présente Norme n'impose ni n'autorise l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé.

IAS 12

55. Les différences temporelles 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 chaque date de clôture. Une entreprise 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 68 mettent en œuvre ce principe.

Compte de résultat

58. **L'impôt exigible et différé doit être comptabilisé en produit ou en charge et compris dans le résultat net de l'exercice sauf dans la mesure où l'impôt est généré:**
- (a) **soit par une transaction ou un événement qui est comptabilisé directement en capitaux propres, dans le même exercice ou un exercice différent, (voir paragraphes 61 à 65);**
 - (b) **soit par un regroupement d'entreprises qui est une acquisition (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'un exercice mais est pris en compte dans le bénéfice imposable (perte fiscale) d'un autre exercice. L'impôt différé qui en résulte est comptabilisé dans le compte de résultat. 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, conformément à IAS 18, Produits des activités ordinaires, mais sont pris en compte dans le bénéfice imposable (perte fiscale) en fonction des encaissements; et
 - (b) de coûts d'immobilisations incorporelles ont été inscrits à l'actif selon IAS 38, Immobilisations incorporelles, et sont amortis dans le compte de résultat, mais ils ont été déduits fiscalement lorsqu'ils ont été encourus.
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 temporelles correspondantes. Ceci peut se produire, par exemple, lors:
- (a) d'un changement dans le taux de l'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 dans le compte de résultat, sauf dans la mesure où il se rapporte à des éléments précédemment débités ou crédités dans les capitaux propres (voir paragraphe 63).

Éléments crédités ou débités directement dans les capitaux propres

61. **L'impôt exigible et différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres si l'impôt concerne des éléments qui ont été crédités ou débités directement dans les capitaux propres, lors du même exercice ou d'un exercice différent.**

62. Des Normes comptables internationales imposent ou autorisent que l'on crédite ou débite certains éléments directement dans les capitaux propres. On peut citer à titre d'exemple:
- (a) un changement de leur valeur comptable généré par la réévaluation d'immobilisations corporelles (voir IAS 16, Immobilisations corporelles);
 - (b) un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués résultant soit d'un changement de méthodes comptables appliqué de façon rétrospective, soit de la correction d'une erreur fondamentale (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables);
 - (c) les différences de change résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère (voir IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères); et
 - (d) 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 différé qui est relatif aux éléments crédités ou débités 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 et autres règles fiscales affecte un actif ou un passif d'impôt différé relatif (en totalité ou partiellement) à un élément qui a été précédemment débité ou crédité dans les capitaux propres; ou
 - (c) une entreprise détermine qu'un actif d'impôt différé doit être comptabilisé, ou ne doit plus l'être en totalité, et l'actif d'impôt différé est relatif (en totalité ou partiellement) à un élément précédemment débité ou crédité dans les capitaux propres.

Dans de tels cas, l'impôt exigible et différé relatif aux éléments directement crédités ou débités dans les capitaux propres est établi sur la base d'une affectation proportionnelle raisonnable de l'impôt exigible et différé de l'entité dans la juridiction fiscale concernée ou d'une autre méthode qui aboutit à une affectation plus appropriée en la circonstance.

64. IAS 16, Immobilisations corporelles, ne précise pas si une entreprise 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 entreprise 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'un exercice antérieur ou que l'on s'attend à comptabiliser lors d'un exercice ultérieur, les effets fiscaux résultant à la fois de la réévaluation de l'actif et de l'ajustement de la base fiscale sont crédités ou débités dans les capitaux propres des exercices au cours desquels ils surviennent. Toutefois, si la réévaluation à des fins fiscales n'est pas relative à une réévaluation comptable d'un exercice précédent ou qu'il est prévu de réaliser au cours d'un exercice ultérieur, les effets comptables de l'ajustement de la base fiscale sont comptabilisés dans le compte de résultat.
- 65A. Lorsqu'une entreprise paye ses actionnaires, il est possible qu'une partie des dividendes soit payée aux administrations fiscales pour le compte des actionnaires. Dans plusieurs juridictions, ce montant est qualifié de retenue à la source. Un tel montant payé ou à payé aux administrations fiscales est imputé dans les capitaux propres en tant que faisant partie des dividendes.

IAS 12

Impôt différé généré par un regroupement d'entreprises

66. Comme indiqué dans les paragraphes 19 et 26(c), des différences temporelles peuvent être générées dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui est une acquisition. Une entreprise, conformément à IAS 22, Regroupements d'entreprises, comptabilise tout actif (dans la mesure où il satisfait aux critères de comptabilisation du paragraphe 24) et passif d'impôt différé en résultant comme des actifs et passifs identifiables à la date de l'acquisition. De ce fait, ces actifs et passifs d'impôt différés affectent le goodwill ou le goodwill négatif). Néanmoins, selon les paragraphes 15(a) et 24(a), une entreprise ne comptabilise pas de passif d'impôt différé généré par le goodwill lui-même (si l'amortissement du goodwill n'est pas déductible fiscalement), et d'actif d'impôt différé généré par un goodwill négatif non imposable traité en tant que produit différé.
67. Suite à un regroupement d'entreprises, un acquéreur peut considérer comme probable qu'il récupérera 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 représente ses pertes fiscales non utilisées en imputant sur elles des bénéfices imposables futurs de l'entreprise acquise. Dans de tels cas, l'acquéreur comptabilise un actif d'impôt différé et en tient compte pour déterminer le goodwill ou le goodwill négatif généré par l'acquisition.
68. Lorsqu'un actif d'impôt différé de l'entreprise acquise n'a pas été comptabilisé par l'acquéreur en tant qu'actif identifiable à la date d'un regroupement d'entreprises et est comptabilisé ultérieurement dans les états financiers consolidés de l'acquéreur, le produit d'impôt différé qui en résulte est comptabilisé dans le compte de résultat. De plus, l'acquéreur:
- (a) ajuste la valeur comptable brute du goodwill et les amortissements cumulés correspondants des montants qui auraient été enregistrés si l'actif d'impôt différé avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à la date du regroupement d'entreprises; et
 - (b) comptabilise la réduction de la valeur nette comptable du goodwill en charge.

Toutefois, l'acquéreur ne doit ni comptabiliser de goodwill négatif, ni augmenter la valeur comptable d'un goodwill négatif.

Exemple

Une entreprise a acquis une filiale qui avait des différences temporelles déductibles de 300. À la date d'acquisition le taux de l'impôt était de 30 %. L'actif d'impôt différé résultant de 90 n'a pas été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à l'occasion de la détermination du goodwill de 500 résultant de l'acquisition. Le goodwill est amorti sur 20 ans. Deux années après l'acquisition, l'entreprise a estimé que le bénéfice imposable futur sera probablement suffisant pour permettre à l'entreprise de recouvrer l'avantage représenté par toutes les différences temporelles déductibles.

L'entreprise comptabilise un actif d'impôt différé de 90 (300 à 30 %) et au compte de résultat un produit d'impôt différé de 90. Elle réduit également le coût du goodwill de 90 et l'amortissement cumulé correspondant de 9 (représentant deux années d'amortissement). Le solde de 81 est comptabilisé en charge dans le compte de résultat. Ainsi, le coût du goodwill et l'amortissement cumulé correspondant est réduit aux montants (410 et 41) qui auraient été enregistrés si un actif d'impôt différé de 90 avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à la date du regroupement d'entreprises.

Si le taux d'impôt est porté à 40 %, l'entreprise comptabilise un actif d'impôt différé de 120 (300 à 40 %), et au compte de résultat un produit d'impôt différé de 120. S'il est porté à 20 %, l'entreprise comptabilise un actif d'impôt différé de 60 (300 à 20 %) et un produit d'impôt différé de 60. Dans les deux cas, l'entreprise réduit également le coût du goodwill de 90 et l'amortissement cumulé correspondant de 9, et comptabilise le solde de 81 en charge dans le compte de résultat.

PRÉSENTATION

Actifs et passifs d'impôt

69. **Les actifs et passifs d'impôt doivent être présentés au bilan séparément des autres actifs et passifs. Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être distingués des actifs et passifs d'impôt exigible.**
70. **Lorsqu'une entreprise fait une distinction entre ses actifs et passifs courants et ses actifs et passifs non courants dans ses états financiers, elle ne doit pas classer les actifs (passifs) d'impôt différé en actifs (passifs) courants.**

Compensation

71. **Une entreprise doit compenser les actifs et passifs d'impôt exigible si, et seulement si, l'entreprise:**
- (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 au bilan sous réserve de respecter des critères similaires à ceux établis pour les instruments financiers dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation. Une entreprise 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 autorité fiscale et si cette autorité fiscale permet à l'entreprise de faire ou de recevoir un seul paiement net.
73. Dans les états financiers consolidés, un actif d'impôt exigible d'une entreprise d'un groupe est compensé avec le passif d'impôt exigible d'une autre entreprise du groupe si, et seulement si, les entreprises concernées ont un droit juridiquement exécutoire de faire ou de recevoir un seul paiement net et les entreprises 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 entreprise doit compenser les actifs et passifs d'impôt différés si, et seulement si:**
- (a) **l'entreprise a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible; et**
 - (b) **les actifs et passifs d'impôts différés concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale:**
 - (i) **soit sur la même entité imposable;**
 - (ii) **soit 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 exercice futur au cours duquel on s'attend à ce que des montants importants d'actifs ou de passifs d'impôt différés soient réglés ou récupérés.**
75. De façon à éviter le besoin d'un échéancier détaillé des dates de renversement de chaque différence temporelle, la présente Norme impose à une entreprise 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 autorité fiscale et l'entreprise a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et les passifs d'impôt exigible.
76. Dans de rares cas, une entreprise peut avoir un droit juridiquement exécutoire de compenser et l'intention de régler le montant net pour certains exercices et pas pour d'autres. Dans de tels rares cas, un échéancier détaillé peut être imposé pour établir de façon fiable si le passif d'impôt différé d'une entité imposable se traduira par des paiements d'impôt augmentés dans le même exercice que celui au cours duquel un actif d'impôt différé d'une autre entité imposable conduira à des paiements d'impôt diminués chez cette seconde entité imposable.

IAS 12*Charge d'impôt*

Charge (produit) d'impôt lié(e) au résultat des activités ordinaires

77. **La charge (le produit) d'impôt relatif au résultat des activités ordinaires doit être présenté au compte de résultat.**

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, Effets des variations des cours des monnaies étrangères, ne spécifie pas dans quel poste du compte de résultat 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 le compte de résultat, 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.

INFORMATION 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 l'exercice au titre de l'impôt exigible des exercices antérieurs;
 - (c) le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente à la naissance et au renversement des différences temporelles;
 - (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'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt exigible;
 - (f) le montant de l'avantage provenant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et 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 fondamentales inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice conformément à l'autre traitement autorisé par IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.
81. **Les éléments suivants doivent également être présentés distinctement:**
- (a) **le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres;**
 - (b) **la charge (produit) d'impôt relatif aux éléments extraordinaires comptabilisés au cours de l'exercice;**
 - (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(s) taux d'impôt applicable(s), en indiquant également la base de calcul du(es) taux d'impôt applicable(s); 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(s) taux d'impôt applicable(s) par rapport à l'exercice précédent;*
 - (e) *le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan;*
 - (f) *le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées coentreprises et investissements dans des succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés (voir paragraphe 39);*
 - (g) *pour chaque catégorie de différence temporelle et pour chaque catégorie de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés:*
 - (i) *le montant des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés au bilan pour chaque exercice présenté;*
 - (ii) *le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montants comptabilisés au bilan;*
 - (h) *pour les activités abandonnées, la charge d'impôt concernant:*
 - (i) *le gain ou la perte lié à l'abandon; et*
 - (ii) *le résultat des activités ordinaires des activités abandonnées pour l'exercice ainsi que les montants correspondants pour tous les exercices antérieurs présentés.*
 - (i) *le montant des conséquences fiscales des dividendes proposés et déclarés aux actionnaires de l'entreprise avant les états financiers aient été autorisés à être publiés, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers.*
82. *Une entreprise 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 supérieurs aux bénéfices générés par le renversement des différences temporelles imposables existantes; et*
 - (b) *l'entreprise a subi une perte pendant l'exercice ou l'exercice précédent dans la juridiction fiscale dont relève l'actif d'impôt différé.*
- 82A. *Dans les circonstances décrites dans le paragraphe 52A, une entreprise doit fournir des indications sur la nature des conséquences d'impôt sur le résultat découlant du paiement des dividendes aux actionnaires. De plus, l'entreprise doit fournir des informations sur le montant des conséquences potentielles d'impôt sur le résultat pratiquement déterminables, ainsi que sur l'existence de conséquences potentielles en matière d'impôt sur le revenu qui pas déterminables en pratique.*
83. Une entreprise indique la nature et le montant de chaque élément extraordinaire soit dans le compte de résultat soit dans les notes annexes aux états financiers. Lorsque l'information est fournie dans les notes annexes aux états financiers, le montant total de l'ensemble des éléments extraordinaires est présenté dans le compte de résultat net de la charge (produit) totale d'impôt correspondante. Il serait sans doute utile pour les utilisateurs des états financiers de trouver une information sur la charge (produit) d'impôt correspondant à chaque élément extraordinaire, mais il est parfois difficile de ventiler la charge (produit) d'impôt entre de tels éléments. Dans ce cas, la charge (produit) d'impôt correspondant aux éléments extraordinaires peut être indiquée en global.

IAS 12

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 entreprise utilise un taux d'impôt applicable qui fournit aux utilisateurs de ses états financiers les informations qui font le plus sens. Bien souvent, le taux qui fait le plus sens est le taux national d'imposition dans le pays où est situé le siège social de l'entreprise, qui résulte de l'addition des taux d'impôt appliqués au niveau national et ceux appliqués au niveau local et qui sont calculés sur des niveaux quasi similaires de bénéfice imposable (perte fiscale). Toutefois, lorsqu'une entreprise intervient dans plusieurs juridictions, un regroupement des différents rapprochements préparés en appliquant le taux national d'imposition pour chaque juridiction peut faire davantage sens. L'exemple suivant montre comment le choix du taux d'impôt applicable agit sur la présentation du rapprochement chiffré.
86. Le taux d'impôt effectif moyen est égal à la charge (produit) d'impôt divisée par le bénéfice comptable.
87. Il serait souvent impossible de calculer le montant des passifs d'impôts différés non comptabilisés générés par des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et des investissements dans des succursales (voir paragraphe 39). C'est pourquoi la présente Norme impose à une entreprise d'indiquer le montant total des différences temporelles sous-jacentes mais n'impose pas d'information sur les passifs d'impôt différé. Il n'en demeure pas moins que les entreprises sont encouragées à fournir, lorsque cela est possible, une information sur les montants des passifs d'impôt différés non comptabilisés car cette information peut être jugée utile par les utilisateurs des états financiers.
- 87A. Le paragraphe 82A exige qu'une entreprise fournisse des informations sur la nature des conséquences d'impôts potentielles, qui résulteraient du paiement de dividendes aux actionnaires de l'entreprise. Une entreprise indique les éléments essentiels du système d'imposition des résultats ainsi que les facteurs affectant les conséquences potentielles des dividendes en matière d'impôt.
- 87B. Il serait souvent impossible de calculer le montant total des conséquences d'impôts potentielles résultant du paiement des dividendes aux actionnaires. Cela peut être le cas, par exemple quand une entreprise possède un grand nombre de filiales. Cependant, même en de telles circonstances, certaines parties du montant total peuvent être facilement déterminables. Par exemple, dans le cas d'un groupe consolidé, une mère et quelques unes de ses filiales peuvent avoir payé des impôts à un taux plus élevé sur le résultat non distribué. Dans ce cas, ce montant remboursable est indiqué. Si possible, l'entreprise indique également qu'il y a d'autres conséquences potentielles d'impôts pratiquement non déterminables. Dans les états financiers individuels de la société-mère, s'il y a lieu, les indications relatives aux conséquences potentielles sur l'impôt de la société-mère font référence aux résultats non-distribués de la société-mère.
- 87C. Une entreprise devant fournir les informations demandées selon le paragraphe 82A, peut aussi être amenée à fournir des informations sur les différences temporelles associées aux participations dans les filiales, entreprises associées et coentreprises et aux investissements dans des succursales. Dans de tels cas, l'entreprise détermine l'information à fournir selon le paragraphe 82A. Par exemple, une entreprise peut être amenée à indiquer le montant total des différences temporelles 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 différés non comptabilisés (voir paragraphe 87), il peut y avoir des montants de conséquences potentielles d'impôt relatifs à des dividendes, pratiquement non déterminable pour ces filiales.
88. Une entreprise indique tous passifs et actifs d'impôt éventuels en accord avec IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels des passifs éventuels et actifs éventuels peuvent provenir, par exemple, de litiges en cours avec l'administration fiscale. De même, quand les modifications des taux d'imposition ou de réglementation fiscale sont adoptés ou annoncés après la date de clôture, une entreprise fournit une 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).

Exemple illustrant le paragraphe 85

En 19X2, une entreprise a un bénéfice comptable dans sa propre juridiction (pays A) de 1 500 (19X1: 2 000) et dans le pays B de 1 500 (19X1: 500). Le taux de l'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.

Exemple de rapprochement avec le taux national d'imposition:

	19X1	19X2
Bénéfice comptable	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Impôt au taux national de 30 %	750	900
Effet fiscal des dépenses fiscalement non déductibles	60	30
Effet de taux d'impôt inférieur dans le pays B	(50)	(150)
Charge d'impôt	<u>760</u>	<u>780</u>

Exemple de rapprochement préparé par regroupement des rapprochements qui ont été effectués en appliquant les taux nationaux d'imposition pour chaque juridiction. Selon cette méthode, l'effet des différences entre le propre taux national d'imposition de l'entreprise présentant les états financiers et les taux nationaux d'imposition dans d'autres juridictions n'apparaît pas comme un élément séparé du rapprochement. Une entreprise peut avoir besoin de commenter l'effet de changements significatifs soit dans les taux d'imposition soit dans le mix des bénéfices réalisés dans différentes juridictions, afin d'expliquer les changements du (des) taux d'imposition applicable(s), comme le demande le paragraphe 81 (d).

Bénéfice comptable	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Impôt aux taux nationaux d'imposition applicables aux bénéfices réalisés dans le pays concerné	750	750
Effet fiscal des dépenses non déductibles fiscalement	<u>60</u>	<u>30</u>
Charge d'impôts	<u>760</u>	<u>780</u>

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

89. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1998, sauf pour les exceptions décrites au paragraphe 91. Si une entreprise applique cette Norme à des états financiers dont les exercices commencent avant le 1^{er} janvier 1998, l'entreprise doit indiquer le fait qu'elle a appliqué la présente Norme au lieu de 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, 64A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C, ainsi que la suppression des paragraphes 3 et 50 entreront en vigueur pour les états financiers⁽³⁾ ouverts à compter du 1^{er} janvier 2001. Une adoption anticipée est encouragée. Si une adoption anticipée affecte les états financiers, ceci doit être indiqué par l'entreprise.**

⁽³⁾ Le paragraphe 91 fait référence aux «états financiers annuels» en accord avec le langage plus explicite pour adopté en 1998 pour les dates d'entrée en vigueur. Le paragraphe 89 fait référence aux «états financiers».