

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Note technique accompagnant I'

Avis CNC 2013/14 - Traitement comptable des impôts différés sur des plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation différée et sur des subsides en capital

- I. Introduction
- II. Impôts différés
- III. Base fiscale d'un actif ou passif
 - A. Base fiscale d'un actif
 - B. Base fiscale d'un passif
 - C. Comptabilisation des impôts différés
 - 1. Différences temporelles imposables
 - 2. Différences temporelles déductibles
 - 3. Exception de la comptabilisation initiale (Initial recognition exception)
 - 4. Limitation lors de la comptabilisation d'actifs d'impôt différé
 - 5. Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés
 - 6. Réestimation d'actifs d'impôt différé
- IV. Évaluation d'impôts différés
- V. Présentation

I. Introduction

Le traitement dans les comptes annuels des incidences fiscales concerne principalement l'imputation des conséquences fiscales d'actifs et passifs à la période comptable correcte (c.-à-d. le principe de rattachement). Les IFRS prescrivent que les conséquences fiscales actuelles et futures liées à des actifs et passifs doivent être comptabilisées à chaque date de clôture.

Pour l'élaboration de la présente note technique, la Commission se réfère uniquement à l'IAS 12 *Impôts sur le résultat* publiée par l'IASB en octobre 1996, tout en tenant compte de toutes les adaptations apportées à la Norme jusqu'au 31 décembre 2012. La présente note technique ne contient aucune interprétation de l'IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

Dans le cadre des US GAAP la problématique des impôts sur le résultat est traitée dans l'ASC Topic 740 *Income Taxes* du FASB. Cette disposition n'a pas été prise en considération pour l'élaboration de la présente note technique.

L'IAS 12 *Impôts sur le résultat* examine, outre l'impôt dû et déductible, la problématique des impôts différés. La présente note technique accompagnant l'[avis CNC 2013/14 - Traitement comptable des impôts différés sur des plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation différée et sur des subsides en capital](#) se concentrera sur les impôts différés.

La Commission tient à souligner que la présente note technique n'influence en rien l'avis ci-dessus. En Belgique, les normes IFRS/IAS ne s'appliquent pas aux comptes statutaires. En ce qui concerne les comptes consolidés, les entreprises peuvent choisir librement d'appliquer les normes IFRS/IAS.

II. Impôts différés

Les impôts différés peuvent donner lieu à la comptabilisation d'actifs d'impôt différé ou de passifs d'impôt différé.

Les impôts différés sont, entre autres, exprimés sur des différences temporelles. Les différences temporelles sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et sa base fiscale. L'IAS 12 *Impôts sur le résultat* distingue ainsi:

- a. des différences temporelles imposables, c'est-à-dire des différences temporelles qui généreront des montants

imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée; et

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

III. Base fiscale d'un actif ou passif

Les actifs et passifs peuvent avoir une base fiscale sans avoir été portés au bilan. La base fiscale de tels actifs et passifs sera ainsi déterminée comme étant la différence entre leur valeur comptable (c.-à-d. zéro) et le montant qui sera fiscalement déductible au cours de périodes futures.

A. Base fiscale d'un actif

La base fiscale d'un actif représente le montant qui sera fiscalement déductible de tout avantage économique imposable qui ira à l'entité lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. Si ces avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable, ce qui résulte dans une différence temporelle de zéro.

Dans la plupart des cas, la base fiscale d'un actif pourra simplement être déterminée comme étant la différence entre le prix d'acquisition et les amortissements déjà déduits du résultat fiscal.

B. Base fiscale d'un passif

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

C. Comptabilisation des impôts différés

1. Différences temporelles imposables

La Norme requiert qu'un passif d'impôt différé soit comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables, sauf dans la mesure où le passif d'impôt différé est généré par: la comptabilisation initiale du goodwill ou la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises et qui, au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

2. Différences temporelles déductibles

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 par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises, et qui, au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable (la perte fiscale).

3. Exception de la comptabilisation initiale (Initial recognition exception)

Survenance au cours de la première comptabilisation d'un actif ou passif ou de goodwill

L'exception de comptabilisation initiale (*initial recognition exception*) prend son origine dans une approche ancienne pour la détermination d'impôts différés (la méthode de l'état des résultats, soit *income statement approach*).

En effet, il est parfaitement concevable que la valeur comptable d'un actif soit supérieure ou inférieure à sa base fiscale et qu'ainsi une différence temporelle apparaisse immédiatement lors de la comptabilisation initiale, ce qui donnerait lieu à la comptabilisation d'impôts différés au titre de cette différence.

La Norme pose toutefois qu'aucun impôt différé ne peut être comptabilisé au titre de pareilles différences temporelles lorsqu'elles ne relèvent pas d'une acquisition dans le cadre de l'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises*. Dans le cas contraire, l'impôt différé devrait être ajouté à la valeur comptable de l'actif de sorte que sa valeur comptable différerait de sa valeur d'acquisition. Ceci pourrait conduire à un rapportage moins transparent ; c'est la raison pour laquelle l'exception de la

comptabilisation initiale a été appliquée. Un raisonnement similaire peut être fait pour les passifs.

L'application de l'exception de la comptabilisation initiale n'est pas admise dans le cadre d'un regroupement d'entreprise puisque l'IFRS 3 *Regroupements d'entreprises* impose à l'acquéreur de comptabiliser les actifs ou passifs à leur juste valeur, y compris les impôts différés sur des différences temporelles existant entre la base fiscale et la valeur comptable réévaluée de ces actifs et passifs. Le poste pour la comptabilisation d'impôts différés dans le cadre d'une acquisition constitue logiquement le goodwill (négatif).

En ce qui concerne la différence (temporelle) qui apparaît entre la valeur comptable du goodwill et sa base fiscale, la Norme commande de ne pas imputer d'impôt différé sur cette différence. Cette situation découle également de l'application de l'exception de comptabilisation initiale. Le goodwill est déjà en soi un poste « d'ajustement » d'une évaluation à la juste valeur des actifs et passifs sous-jacents; en principe, des impôts différés ont déjà été imputés, dans le cadre de l'acquisition, sur les différences temporelles entre la juste valeur et la base fiscale de ces actifs ou passifs. Dans ce cas une imputation additionnelle d'un impôt différé sur le goodwill impliquerait un double comptage. Si l'acquisition conduit à un badwill, l'exception de la comptabilisation initiale n'est pas applicable puisqu'un badwill est comptabilisé à titre de produit dans le cadre des IFRS et influence en conséquence le résultat de l'exercice comptable.

Un impôt différé peut évidemment être comptabilisé sur la base d'un goodwill lorsque celui-ci ne se rapporte pas à la comptabilisation initiale d'un bien. La Commission envisage en particulier une transaction dans laquelle la valeur comptable du goodwill est égale à sa base fiscale. À ce moment il n'y pas de différence temporelle de sorte que l'exception de la comptabilisation initiale ne sera pas applicable. Si, avec le temps, une perte de valeur est comptabilisée au titre de ce goodwill, ce qui n'est par ailleurs pas admis fiscalement, la comptabilisation d'un actif d'impôt différé s'impose puisque, en cas de recouvrement ultérieur avec plus-value, aucun impôt ne sera dû sur la partie de la plus-value qui correspond à la perte de valeur.

En outre, l'exception de la comptabilisation initiale ne peut pas davantage être appliquée lorsque le bénéfice comptable ou le résultat imposable est affecté. Ceci implique concrètement que la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif s'accompagne au compte de résultats par un débit ou crédit.

Survenance après la comptabilisation initiale d'un actif ou passif

L'exception de la comptabilisation initiale se rapporte uniquement aux différences temporelles générées lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou passif et ne concerne pas des différences temporelles qui apparaîtraient après la comptabilisation initiale. Les impôts différés doivent toutefois être imputés sur ces différences temporelles. Ainsi la différence temporelle sera déterminée par la différence entre la différence temporelle initiale, sur laquelle aucun impôt n'a été imputé, et la différence temporelle subséquente sur laquelle sont imputés des impôts différés.

Si la variation de la différence temporelle découle d'une variation de la base fiscale à la suite d'une modification de loi, le traitement de cette variation dépendra du fait si des impôts différés ont déjà été comptabilisés au titre de l'actif ou passif concerné. Si des impôts différés ont déjà été comptabilisés, une mutation de la base fiscale conduira à une mutation correspondante de l'actif ou passif d'impôt différé et les mutations seront comptabilisées au compte de résultats. Si aucun impôt différé n'a été comptabilisé auparavant en raison de l'exception de la comptabilisation initiale, un actif ou (passif) d'impôt différé doit être comptabilisé pour la différence temporelle déductible (imposable).

4. Limitation lors de la comptabilisation d'actifs d'impôt différé

Il existe une distinction essentielle entre la comptabilisation de passifs d'impôt différé et la comptabilisation d'actifs d'impôt différé.

Pour toutes les différences temporelles déductibles un actif d'impôt différé doit être comptabilisé. Étant donné que l'imputation des différences temporelles déductibles conduit à réduire les bénéfices imposables des périodes futures, une entité 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.

Il est probable que l'entité disposera d'un bénéfice imposable lorsqu'un actif d'impôt différé peut être imputé sur un passif d'impôt différé relevant de la même autorité fiscale et dont on s'attend à ce qu'il soit imputé au cours de la même période que l'actif d'impôt différé ou au cours des périodes sur lesquels la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant.

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:

- il est probable que l'entité dégagera un bénéfice imposable suffisant, relevant de la même administration fiscale et pour la même entité imposable, dans la période au cours de laquelle les différences temporelles déductibles s'inverseront ou dans la même période sur laquelle la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant; ou
- la gestion fiscale de l'entité lui donne l'opportunité de générer un bénéfice imposable au cours des périodes appropriées.

Des opportunités liées à la gestion fiscale sont des actions que l'entité entreprend pour augmenter ou réduire ses revenus imposables au cours d'une période donnée, avant la date d'expiration du droit à utiliser la perte fiscale ou le crédit d'impôt.

Lorsque des opportunités liées à la gestion fiscale permettent de transférer des bénéfices imposables d'une période ultérieure plus lointaine à une période plus proche, l'utilisation du report en avant (anticipation) 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 créées dans le futur.

La condition imposant de tenir compte des opportunités fiscales futures s'applique uniquement aux actifs d'impôt différé. Cette condition ne s'applique pas aux passifs d'impôt différé. Une entreprise ne pourrait dès lors pas justifier l'emploi d'un taux d'impôt inférieur pour le calcul de ses impôts différés sur la base des opportunités fiscales éventuelles.

La Norme mentionne explicitement que les opportunités fiscales renvoient à des actions que l'entreprise va effectivement entreprendre. Les opportunités fiscales théoriquement possibles, mais pratiquement non réalisables ne peuvent pas être prises en considération.

5. Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés

Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant (anticipation) 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 ces crédits d'impôt non-utilisés pourront être imputés.

Les critères de comptabilisation sont les mêmes que ceux retenus pour la comptabilisation des différences temporelles déductibles. La Norme souligne toutefois que l'existence de pertes fiscales constitue une indication forte que des bénéfices imposables futurs risquent de ne pas être disponibles. Par conséquent, lorsqu'une entité a un historique de pertes récentes, elle ne comptabilise un actif d'impôt différé au titre de pertes fiscales non utilisées ou de crédits d'impôt non utilisés que dans la mesure où elle dispose de différences temporelles imposables suffisantes ou d'autres indications convaincantes montrant qu'elle disposera de bénéfices imposables suffisants sur lesquels pourront être imputés les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés. Lorsque l'entreprise invoque ce dernier argument, elle doit fournir les indications nécessaires.

Une entreprise doit considérer 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'entité 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 être imputés avant qu'ils n'expirent;
- b. il est probable que l'entité dégagera des bénéfices imposables avant que les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés n'expirent;
- c. les pertes fiscales non utilisées résultent de causes identifiables qui ne se reproduiront vraisemblablement pas; et
- d. il existe des opportunités liées à la gestion fiscale de l'entité qui généreront un bénéfice imposable pendant la période au cours de laquelle les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

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

6. Réestimation d'actifs d'impôt différé

L'entreprise doit réestimer les actifs d'impôt différé comptabilisés et non comptabilisés à la fin de chaque période. En ce qui concerne les actifs comptabilisés par le passé, la valeur comptable d'un actif d'impôt différé doit être réduite dans la mesure où il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible sur lequel l'actif pourra être imputé. Ces

réductions de valeur seront reprises au moment où il sera redevenu probable qu'un bénéfice imposable futur sera disponible.

En ce qui concerne les actifs d'impôt différé non comptabilisés auparavant, l'entreprise les comptabilisera au moment où il sera probable qu'un bénéfice imposable futur permettra d'imputer l'actif d'impôt différé.

IV. Évaluation d'impôts différés

Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux tarifs d'impôt qui seront applicables, selon les prévisions, à la période au cours de laquelle l'actif est recouvré ou le passif est réalisé en utilisant les taux d'impôt (et les réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés jusqu'à la fin de la période considérée.

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 périodes au cours desquelles on s'attend à ce que les différences temporelles s'inversent.

L'IAS 12 ne prévoit pas d'actualisation d'impôts différés puisque la Norme estime qu'il est presque impossible de lier le recouvrement de différences temporelles à des périodes exactes. En plus, les impôts différés eux-mêmes sont déjà calculés sur la base de différences temporelles entre des actifs et passifs qui sont eux-mêmes dépendants d'aspects temporels de sorte que l'escompte des impôts différés découlera implicitement de l'escompte du sous-jacent.

V. Présentation

Les actifs et passifs d'impôt doivent être présentés séparément des autres actifs et passifs. Les impôts différés doivent également être présentés séparément des impôts exigibles. Si une entité présente à son bilan des actifs et passifs courants et immobilisés séparément, elle doit présenter les impôts différés de la même façon.

Une entreprise doit compenser les actifs et passifs d'impôt différés si l'entité a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible et les actifs et passifs d'impôts différés concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale:

- soit sur la même entité imposable;
- 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 période future au cours de laquelle on s'attend à ce que des montants significatifs d'actifs ou de passifs d'impôt différés soient réglés ou récupérés.