

Septembre 2010

Exposé-sondage ES/2010/11

Impôt différé : recouvrement des actifs sous-jacents (Projet de modification d'IAS 12)

Date limite de réception des commentaires : le 9 novembre 2010

Exposé-sondage

Impôt différé : recouvrement des actifs sous-jacents (Projet de modification d'IAS 12)

Date limite de réception des commentaires : le 9 novembre 2010

ED/2010/11

This exposure draft *Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets* (proposed amendments to IAS 12) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form as amendments to IAS 12. Comments on the exposure draft and the Basis for Conclusions should be submitted in writing so as to be received by **9 November 2010**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IFRS Foundation website (www.ifrs.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

Copyright © 2010 IFRS Foundation[®]

All rights reserved. Copies of the draft amendments and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intraorganisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The French translation of the exposure draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The French translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IASB Foundation', 'IASCF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards', 'International Financial Reporting Standards' and 'SIC' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Additional copies of this publication in English may be obtained from:

IFRS Foundation Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Exposé-sondage

Impôt différé : recouvrement des actifs sous-jacents (Projet de modification d'IAS 12)

Date limite de réception des commentaires : le 9 novembre 2010

ED/2010/11

L'exposé-sondage *Impôt différé : recouvrement des actifs sous-jacents* (Projet de modification d'IAS 12) est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif à titre de modification d'IAS 12 pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires sur les propositions et sur la Base des conclusions doivent être faits par écrit et acheminés d'ici le **9 novembre 2010**. Les répondants sont priés de transmettre leurs commentaires par voie électronique au site Web de l'IFRS Foundation (www.ifrs.org), en utilisant la page «Open to Comment».

Toutes les réponses seront rendues publiques, à moins que les répondants ne demandent qu'elles demeurent confidentielles en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial.

L'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de perte causée à des personnes qui agissent ou s'abstiennent d'agir en se fiant à la présente publication, que ladite perte soit attribuable à la négligence ou à toute autre cause.

© 2010 IFRS Foundation®

Tous droits réservés. Il est permis de faire des copies du projet de modification et des documents d'accompagnement aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou organisationnelles internes, et qu'elles ne soient pas vendues ou diffusées, et à condition également que chaque copie fasse mention du droit d'auteur de l'IFRS Foundation et indique l'adresse complète de l'IASB. À cette exception près, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IFRS Foundation.

La traduction française du présent exposé-sondage n'a pas été approuvée par un comité de révision désigné par l'IFRS Foundation. L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur de cette traduction française.



Le logo IFRS Foundation / le logo IASB / le logo IASCF / «Hexagon Device», «IFRS Foundation», «eIFRS», «IAS», «IASB», «IASC Foundation», «IASCF», «IFRS for SMEs», «IASs», «IFRIC», «IFRS», «IFRSs», «International Accounting Standards», «International Financial Reporting Standards» et «SIC» sont des marques déposées de l'IFRS Foundation.

Il est possible d'obtenir d'autres exemplaires de la présente publication en anglais en s'adressant à :

**IFRS Foundation Publications Department,
1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tél. : +44 (0)20 7332 2730 Téléc. : +44 (0)20 7332 2749
Messagerie électronique : publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org**

SOMMAIRE

INTRODUCTION

APPEL A COMMENTAIRES

PROJET DE MODIFICATION D'IAS 12 *IMPOTS SUR LE RESULTAT*

Définitions

Évaluation

Informations à fournir

Date d'entrée en vigueur

Retrait de SIC-21

[REMARQUE : L'APPROBATION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE PAR LE CONSEIL ET LA BASE DES CONCLUSIONS NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DU PROJET DE MODIFICATION D'IAS 12, ELLES N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITES EN FRANÇAIS.]

[Il est proposé d'apporter des modifications à la traduction française des passages reproduits pour en assurer la fidélité, pour prendre en compte les décisions récentes concernant la terminologie ou à des fins d'uniformité. Ces modifications, surlignées en gris, ne font pas partie intégrante des amendements adoptés par l'IASB.]

Introduction

Le présent exposé-sondage contient une proposition de l'International Accounting Standards Board (ci-après, le Conseil) visant à modifier IAS 12 *Impôts sur le résultat*. Le projet de modification vise à prévoir une exception au principe selon lequel l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend à recouvrer ou à régler la valeur comptable de ses actifs et passifs.

Selon les modifications proposées, dans des circonstances spécifiées, l'évaluation des passifs d'impôt différé et des actifs d'impôt différé doit refléter la présomption réfutable que la valeur comptable de l'actif sous-jacent sera entièrement recouvrée par voie de vente.

Les circonstances spécifiées sont celles où un actif ou passif d'impôt différé est généré :

- (a) soit par des immeubles de placement, lorsque l'entité utilise le modèle de la juste valeur décrit dans IAS 40 *Immeubles de placement* ;
- (b) soit par des immobilisations corporelles ou incorporelles, lorsque l'entité utilise le modèle de la réévaluation décrit dans IAS 16 *Immobilisations corporelles* ou IAS 38 *Immobilisations incorporelles*.

Cette présomption n'est réfutée que lorsque l'entité dispose d'éléments probants indiquant clairement qu'elle consommera les avantages économiques rattachés à l'actif pendant toute la durée de vie économique de celui-ci.

Les modifications proposées visent à fournir une méthode pratique d'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé dans les cas où il est difficile et subjectif de déterminer le mode attendu de recouvrement.

Appel à commentaires

Le Conseil souhaite obtenir des commentaires sur tous les aspects de l'exposé-sondage et particulièrement sur les questions qui suivent. Les répondants ne sont pas tenus de traiter l'ensemble des questions. Les commentaires sont d'autant plus utiles qu'ils :

- (a) répondent à la question posée ;
- (b) précisent quels paragraphes ils visent ;
- (c) sont clairement motivés ;
- (d) décrivent au Conseil d'autres approches à envisager le cas échéant.

Le Conseil ne sollicite pas de commentaires sur des aspects d'IAS 12 non traités dans le présent exposé-sondage. Les commentaires doivent être soumis par écrit et parvenir au Conseil le **9 novembre 2010** au plus tard.

Question 1 – Exception au principe d'évaluation

Le Conseil propose une exception au principe d'IAS 12 selon lequel l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend à recouvrer ou à régler la valeur comptable de ses actifs et passifs. L'exception proposée s'appliquerait lorsque des actifs sous-jacents spécifiés sont réévalués à la juste valeur.

Êtes-vous d'accord avec le fait que cette exception devrait s'appliquer lorsque les actifs sous-jacents spécifiés sont réévalués à la juste valeur?

Si oui, pourquoi? Si non, pourquoi?

Question 2 – Champ d'application de l'exception

Le Conseil a constaté que la détermination du mode attendu de recouvrement de certains actifs sous-jacents réévalués à la juste valeur peut être difficile et subjective dans le cas d'actifs ou de passifs d'impôt différé générés par :

- (a) des immeubles de placement évalués selon le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40 ;
- (b) des immobilisations corporelles ou incorporelles évaluées selon le modèle de la réévaluation défini dans IAS 16 ou IAS 38 ;
- (c) des immeubles de placement, des immobilisations corporelles ou des immobilisations incorporelles évalués initialement à la juste valeur dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, lorsque l'entité utilise par la suite le modèle de la juste valeur ou de la réévaluation pour évaluer l'actif sous-jacent ;
- (d) d'autres actifs ou passifs sous-jacents évalués selon le modèle de la juste valeur ou de la réévaluation.

Le Conseil propose que l'exception s'applique aux actifs sous-jacents décrits en (a), (b) et (c) ci-dessus, mais non aux actifs et passifs décrits en (d).

Êtes-vous d'accord avec l'inclusion de ces actifs sous-jacents dans le champ d'application de l'exception proposée?

Si oui, pourquoi? Si non, pourquoi; quelles modifications apporteriez-vous au champ d'application et pourquoi?

Question 3 – Base d'évaluation à utiliser lorsque l'exception s'applique

Le Conseil propose que, lorsque l'exception s'applique, l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé reflète la présomption réfutable que la valeur comptable de l'actif sous-jacent sera entièrement recouverte par voie de vente. Cette présomption ne serait réfutée que si l'entité

dispose d'éléments probants indiquant clairement qu'elle consommera les avantages économiques rattachés à l'actif pendant toute la durée de vie économique de celui-ci.

Êtes-vous d'accord avec l'idée qu'il existe une présomption réfutable selon laquelle la valeur comptable de l'actif sous-jacent sera entièrement recouvrée par voie de vente lorsque l'exception s'applique?

Si oui, pourquoi? Si non, pourquoi ; quelle autre base d'évaluation proposez-vous et pourquoi?

Question 4 – Dispositions transitoires

Le Conseil propose d'exiger que les modifications s'appliquent de façon rétrospective. Cette exigence suppose le retraitement rétrospectif de tous les actifs et passifs d'impôt différé qui entrent dans le champ d'application des modifications proposées, y compris ceux qui ont été initialement comptabilisés dans le cadre d'un regroupement d'entreprises.

Êtes-vous d'accord avec l'obligation d'appliquer les modifications qu'il est proposé d'apporter à IAS 12 rétrospectivement à tous les actifs ou passifs d'impôt différé, y compris ceux qui ont été initialement comptabilisés dans le cadre d'un regroupement d'entreprises?

Si oui, pourquoi? Si non, pourquoi ; quelles autres dispositions transitoires proposez-vous et pourquoi?

Question 5 – Autres commentaires

Avez-vous d'autres commentaires à formuler sur les propositions?

Projet de modification d'IAS 12 *Impôts sur le résultat*

Le paragraphe 52 est renuméroté 51A. Le paragraphe 10 et les exemples faisant suite au paragraphe 51A sont modifiés (le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré). Le paragraphe 51B, un exemple, les paragraphes 51C, 51D, 81(l) et 97, ainsi qu'un sous-titre et le paragraphe 98 sont ajoutés. Il n'est pas proposé de modifier le paragraphe 51, qui est repris ici pour référence.

Définitions

Base fiscale

- 10 Lorsque la base fiscale d'un actif ou d'un passif ne peut être déterminée facilement, il peut être utile de revenir au principe fondamental sur lequel repose la présente norme : une entité doit (sauf quelques exceptions) comptabiliser un passif (actif) d'impôt différé chaque fois que le recouvrement ou le règlement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif 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~~ 51A illustre les circonstances dans lesquelles se référer à ce principe fondamental peut être utile, par exemple lorsque la base fiscale d'un actif ou d'un passif dépend du mode attendu de recouvrement ou de règlement.

Évaluation

- 51 L'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entité s'attend, à la fin de la période de présentation de l'information financière, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs.
- 51A ~~52~~ Dans certaines ~~juridictions~~ pays, la façon dont une entité recouvre (règle) la valeur comptable de ses actifs (passifs) peut avoir une incidence sur l'un ou l'autre ou les deux éléments suivants :
- (a) le taux d'impôt applicable lors du recouvrement (règlement) de la valeur comptable de l'actif (passif) ; ~~et~~
 - (b) la base fiscale de l'actif (passif).

Dans de tels cas, une entité évalue ses actifs et passifs d'impôt différé en utilisant le taux d'impôt et la base fiscale qui sont cohérents avec le mode attendu de recouvrement ou de règlement.

Exemple A

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 bénéfice. L'actif n'est pas évalué selon le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40 ni selon le modèle de la réévaluation défini dans IAS 16 ou IAS 38.

L'entité comptabilise un passif d'impôt différé de 8 (40 à 20 %) si elle s'attend à vendre l'actif sans 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~~ Une immobilisation corporelle ayant coûté 100 ~~et ayant~~ une valeur comptable de 80 ~~et est réévalué à~~ acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises et évaluée initialement à sa juste valeur de 150. ~~L'acquéreur n'utilisera pas par la suite le modèle de la réévaluation défini dans IAS 16.~~ Fiscalement, il n'a pas été pratiqué d'ajustement équivalent. ~~L~~ Aux fins fiscales, la base fiscale de l'immobilisation correspond au coût de 100, ~~moins~~ l'amortissement cumulé fiscal est de 30 ~~et le~~. 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 ~~vente cession~~ sur le coût ne sera pas imposable.

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

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

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

Exemple C

Les données sont les mêmes que dans l'exemple B, sauf que si l'~~immobilisation-actif~~ est vendue pour une valeur supérieure à son coût, l'amortissement fiscal cumulé sera pris en compte dans le ~~bénéfice-résultat fiscal~~ (à 30 %), tandis ~~que~~ le produit de ~~vente 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 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, la base fiscale est de 70, il y a une différence temporelle imposable de 80 et il y a un passif d'impôt différé de 24 (80 à 30 %), comme dans l'exemple B.

Si l'entité s'attend à recouvrer la valeur comptable en ~~vendant cédant~~ l'actif immédiatement pour un produit de ~~vente cession~~ de 150, l'entité pourra déduire le coût indexé de 110. La plus-value de 40 sera imposée à 40 %. De plus, l'amortissement fiscal cumulé de 30 sera 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 imposable de 70 et un passif d'impôt différé de 25 (40 à 40 % plus 30 à 30 %). Si la base fiscale n'apparaît pas immédiatement dans cet exemple, il peut être utile de revenir au principe fondamental présenté au paragraphe 10.

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

51B Malgré les paragraphes 51 et 51A, il existe une présomption réfutable que l'évaluation d'un actif d'impôt différé ou d'un passif d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales du recouvrement de la totalité de la valeur comptable de l'actif sous-jacent par voie de vente lorsque l'actif ou le passif d'impôt différé est généré :

- (a) soit par des immeubles de placement évalués selon le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40 ;
- (b) soit par des immobilisations corporelles ou incorporelles évaluées selon le modèle de la réévaluation défini dans IAS 16 ou IAS 38.

Toutefois, si l'entité dispose d'éléments probants indiquant clairement qu'elle consommera les avantages économiques rattachés à l'actif pendant toute la durée de vie économique de celui-ci, cette présomption est réfutée et les dispositions des paragraphes 51 et 51A doivent être appliquées.

Exemple illustrant le paragraphe 51B

Une immobilisation corporelle ayant coûté 100 et dont la valeur comptable était de 80 est réévaluée à sa juste valeur de 150 selon le modèle de la réévaluation défini dans IAS 16. Aucun ajustement équivalent n'est effectué à des fins fiscales. L'amortissement fiscal cumulé est de 30. Un taux d'impôt de 30 % est applicable en cas de vente de l'actif. 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 vente sur le coût ne sera pas imposable.

Comme l'actif est évalué selon le modèle de la réévaluation défini dans IAS 16, il existe une présomption réfutable, aux fins de l'évaluation de l'impôt différé relatif à l'actif, que la valeur comptable de l'actif sous-jacent sera entièrement recouvrée par voie de vente. Si cette présomption n'est pas réfutée, l'impôt différé généré par l'actif est évalué sur la base des conséquences fiscales d'un recouvrement de la totalité de sa valeur comptable par voie de vente.

La base fiscale de l'actif en cas de vente est de 70 (100 moins 30) et il y a une différence temporelle imposable de 80 (150 moins 70). Le passif d'impôt différé est calculé comme suit :

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

Toutefois, si l'entité dispose d'éléments probants indiquant clairement qu'elle consommera les avantages économiques rattachés à l'actif pendant toute la durée de vie économique de celui-ci, cette présomption est réfutée et l'impôt différé généré par l'actif sous-jacent est évalué sur la base des conséquences fiscales d'un recouvrement de la valeur comptable de l'actif par son utilisation.

La base fiscale de l'actif en cas d'utilisation est de 70 (100 moins 30) et il y a une différence temporelle imposable de 80 (150 moins 70). Le passif d'impôt différé est de 24 (80 à 30 %).

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

51C Les dispositions du paragraphe 51B doivent aussi être appliquées dans le cas d'un actif ou passif d'impôt différé résultant de l'évaluation, dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, d'immeubles de placement, d'immobilisations corporelles ou d'immobilisations incorporelles si l'entité évalue par la suite ces actifs selon le modèle de la juste valeur ou de la réévaluation.

51D Les paragraphes 51B et 51C ne modifient en rien l'obligation d'appliquer les principes énoncés aux paragraphes 24 à 31 (différences temporelles déductibles) et aux paragraphes 34 à 36 (pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés) de la présente norme lors de la comptabilisation et de l'évaluation des actifs d'impôt différé.

Informations à fournir

81 Les éléments suivants doivent également être présentés distinctement :

[...]

- (j) si un regroupement d'entreprises dans lequel l'entité est l'acquéreur entraîne un changement du montant comptabilisé pour son actif d'impôt différé antérieur à l'acquisition (voir paragraphe 67), le montant de ce changement ; ~~et~~
- (k) si les avantages d'impôt différé acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne sont pas comptabilisés à la date d'acquisition mais sont comptabilisés après la date d'acquisition (voir paragraphe 68), une description de l'événement ou du changement de circonstances ayant causé la comptabilisation des avantages d'impôt différé ; ~~et~~
- (l) si l'entité a réfuté la présomption du recouvrement par voie de vente, comme il est décrit au paragraphe 51B, la mention de ce fait et une explication des raisons pour lesquelles elle a réfuté cette présomption.**

Date d'entrée en vigueur

97 Le paragraphe 52 a été renuméroté 51A, le paragraphe 10 et les exemples faisant suite au paragraphe 51A ont été modifiés, et le paragraphe 51B, un exemple, les paragraphes 51C, 51D, 81(l) et 98 ont été ajoutés par suite de la publication, en [date à préciser après la période de commentaires], d'*Impôt différé : recouvrement des actifs sous-jacents* [en projet]. Une entité doit appliquer ces amendements pour les périodes annuelles ouvertes à compter du [date à préciser après la période de commentaires]. Une application anticipée est autorisée. Si une entité applique les amendements à une période antérieure, elle doit l'indiquer.

Retrait de SIC-21

98 Les modifications apportées par *Impôt différé : recouvrement des actifs sous-jacents*, publié en [date à préciser après la période de commentaires], annulent et remplacent l'interprétation SIC 21 *Impôt sur le résultat – Recouvrement des actifs non amortissables réévalués*.