

Juillet 2019

Normes IFRS®
Exposé-sondage ES/2019/5

Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction

Projet de modification d'IAS 12

Date limite de réception des commentaires : le 14 novembre 2019

Exposé-sondage

Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs
issus d'une même transaction

Projet de modification d'IAS 12

Date limite de réception des commentaires : le 14 novembre 2019

Exposure Draft ED/2019/5 *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 14 November 2019 and should be submitted in writing to the address below, by email to commentletters@ifrs.org or electronically using our 'Open for comment documents' page at: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at www.ifrs.org unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this **publication** does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

Copyright © 2019 IFRS Foundation

All rights reserved. Reproduction and use **rights** are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at licences@ifrs.org.

Copies of Board publications may be obtained from the Foundation's publications department. Please address publication and copyright matters to publications@ifrs.org or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

[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 Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS[®]', 'IASB[®]', the 'IASB[®] logo', 'IFRIC[®]', 'IFRS[®]', the IFRS[®] logo, 'IFRS for SMEs[®]', the IFRS for SMEs[®] logo, the 'Hexagon Device', 'International Accounting Standards[®]', 'International Financial Reporting Standards[®]', 'IFRS Taxonomy[®]' and 'SIC[®]'. Further details of the Foundation's Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office at The Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom.

Exposé-sondage

Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs
issus d'une même transaction

Projet de modification d'IAS 12

Date limite de réception des commentaires : le 14 novembre 2019

L'exposé-sondage ES/2019/5 *Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires doivent être transmis par écrit d'ici le 14 novembre 2019 à l'adresse indiquée ci-dessous, ou par voie électronique, à commentletters@ifrs.org, ou à partir de la page « Open for comment », à l'adresse <http://go.ifrs.org/open-for-comment>.

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à www.ifrs.org, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Avis de non-responsabilité : Dans la mesure permise par les lois applicables, l'IASB et l'IFRS Foundation déclinent toute responsabilité contractuelle ou non contractuelle vis-à-vis de qui que ce soit relativement aux réclamations ou dommages de quelque nature que ce soit, y compris les dommages directs et indirects, les dommages-intérêts punitifs, les pénalités et les frais, pouvant découler de la présente publication ou d'une traduction de celle-ci.

Les informations contenues dans la présente publication n'ont pas valeur de conseil et ne sauraient se substituer aux services d'un professionnel ayant les compétences appropriées.

© 2019 IFRS Foundation

Tous droits réservés. Les droits de reproduction et d'utilisation sont strictement limités. Pour de plus amples renseignements, bien vouloir communiquer avec l'IFRS Foundation à l'adresse licences@ifrs.org.

Il est possible d'obtenir des exemplaires des publications de l'IASB® auprès du service des publications de l'IFRS Foundation. Pour toute demande relative aux publications et aux droits d'auteur, s'adresser à publications@ifrs.org ou visiter notre boutique en ligne à <https://shop.ifrs.org>.

[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.]



L'IFRS Foundation a des marques déposées enregistrées dans différents pays (marques), y compris « IAS® », « IASB® », le logo IASB®, « IFRIC® », « IFRS® », le logo IFRS®, « IFRS for SMEs® », le logo IFRS for SMEs®, « Hexagon Device », « International Accounting Standards® », « International Financial Reporting Standards® », « IFRS Taxonomy® » et « SIC® ». Des renseignements supplémentaires concernant les marques de l'IFRS Foundation sont disponibles auprès de celle-ci.

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la General Corporation Law de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé au Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, Londres, E14 4HD, Royaume-Uni.

Sommaire

	<i>à partir de la page</i>
INTRODUCTION	6
APPEL À COMMENTAIRES	6
MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IAS 12 <i>IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT</i>	8
MODIFICATIONS [EN PROJET] D'AUTRES NORMES	11
APPROBATION PAR L'IASB DE L'EXPOSÉ-SONDAGE <i>IMPÔT DIFFÉRÉ RATTACHÉ À DES ACTIFS ET DES PASSIFS ISSUS D'UNE MÊME TRANSACTION</i> PUBLIÉ EN JUILLET 2019	13

[REMARQUE : LA BASE DES CONCLUSIONS NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS PROPOSÉES, ELLE N'A PAS ÉTÉ TRADUITE EN FRANÇAIS.]

Introduction

Dans le présent exposé-sondage, l'International Accounting Standards Board (IASB) se propose d'apporter des modifications à IAS 12 *Impôts sur le résultat*. Selon les modifications proposées, l'entité serait tenue de comptabiliser l'impôt différé lors de la comptabilisation initiale de certaines transactions dans les cas où celles-ci donnent lieu à des montants égaux d'actifs et de passifs d'impôt différé. Ces modifications s'appliqueraient aux transactions pour lesquelles l'entité comptabilise à la fois un actif et un passif, comme dans le cas des contrats de location ou des obligations de démantèlement.

Contexte

Dans le cas de certaines transactions, l'entité comptabilise à la fois un actif et un passif. Par exemple, à la date de début d'un contrat de location, le preneur comptabilise un actif au titre du droit d'utilisation et une obligation locative. Ce type de transaction peut donner lieu à des montants égaux de différences temporaires compensatoires ce qui, en application du principe général d'IAS 12, entraînerait la comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé. Par contre, l'entité n'est pas autorisée, selon cette norme, à comptabiliser l'impôt différé découlant de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans certaines circonstances (exemption relative à la comptabilisation).

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a été saisi de la question de savoir si l'exemption relative à la comptabilisation prévue dans IAS 12 s'applique aux transactions qui donnent lieu à la comptabilisation d'un actif et d'un passif. En d'autres termes, on cherche à savoir si l'entité est tenue de comptabiliser l'impôt différé pour des éléments assimilables à des contrats de location ou à des obligations de démantèlement.

Le Comité a fait remarquer qu'il n'y a pas de consensus en ce qui concerne l'application de l'exemption relative à la comptabilisation aux différences temporaires qui pourraient découler des transactions mentionnées précédemment. Cette absence de consensus pourrait réduire la comparabilité des états financiers d'entités ayant conclu des contrats de location ou devant s'acquitter d'obligations de démantèlement. En outre, l'application d'IFRS 16 *Contrats de location* pourrait accroître le nombre de différences temporaires. En effet, cette norme requiert la comptabilisation d'un actif et d'un passif pour un nombre beaucoup plus élevé de contrats de location que ne l'exigeait IAS 17 *Contrats de location*. Le Comité a donc recommandé à l'IASB de modifier IAS 12 de façon à restreindre l'exemption relative à la comptabilisation, de sorte qu'elle ne s'applique pas à ce type de transaction. L'IASB s'est dit en faveur de la recommandation du Comité.

L'IASB prévoit que l'application des modifications proposées permettra à la fois d'accroître la comparabilité des états financiers des entités et de fournir des informations utiles aux utilisateurs d'états financiers. Les modifications proposées permettraient d'harmoniser le traitement comptable de l'incidence fiscale de certaines transactions avec le principe général d'IAS 12, lequel consiste en la comptabilisation de l'impôt différé pour toutes les différences temporaires.

Appel à commentaires

L'IASB invite le public à commenter l'exposé-sondage *Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction*, dans lequel il est proposé d'apporter des modifications à IAS 12. 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) indiquent les cas où le libellé des propositions pose problème parce qu'il est traduit de l'anglais ;
- e) proposent à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

L'IASB ne souhaite pas recevoir de commentaires sur des éléments dont le présent exposé-sondage ne traite pas.

Questions à l'intention des répondants

Êtes-vous en faveur de la proposition de l'IASB consistant à modifier IAS 12 de la façon indiquée dans l'exposé-sondage? Dans la négative, veuillez préciser pourquoi et expliquer quelle autre solution vous proposez.

Date limite

L'IASB examinera tous les commentaires écrits qu'il aura reçus d'ici le 14 novembre 2019.

Pour faire parvenir des commentaires

Nous privilégions la transmission des commentaires au moyen du formulaire électronique; toutefois, vous pouvez nous les faire parvenir au moyen de l'une ou l'autre des méthodes suivantes :

Au moyen du formulaire électronique	À partir de la page « Open for comment documents » qui se trouve à l'adresse : http://go.ifrs.org/open-for-comment
Par courriel	À l'adresse suivante : commentletters@ifrs.org
Par la poste	IFRS Foundation Columbus Building 7 Westferry Circus Canary Wharf Londres, E14 4HD Royaume-Uni

Tous les commentaires seront rendus publics et mis en ligne sur notre site Web, à moins que les répondants ne demandent qu'ils demeurent confidentiels en invoquant des raisons pertinentes, tel le secret commercial. Voir notre site Web pour obtenir de plus amples informations à ce sujet ou pour prendre connaissance de notre politique de protection des renseignements personnels.

Modifications [en projet] d'IAS 12 *Impôts sur le résultat*

Les paragraphes 15, 22 et 24 sont modifiés et les paragraphes 22A ainsi que 98J et 98K sont ajoutés. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré. Le paragraphe 5 n'est pas modifié, mais il est inclus pour faciliter la mise en contexte.

Définitions

5 Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

[...]

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

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

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

[...]

Comptabilisation de passifs et d'actifs d'impôt différé

Différences temporaires imposables

15 Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporaires imposables, sauf dans la mesure où le passif d'impôt différé est généré par :

- (a) la comptabilisation initiale du goodwill ; ou
- (b) la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :
 - (i) n'est pas un regroupement d'entreprises, ~~et~~
 - (ii) au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale), et
 - (iii) ne donne pas lieu, au moment de la transaction, à une différence temporaire imposable et à une différence temporaire déductible d'un montant égal (sous réserve des dispositions du paragraphe 22A).

[...]

Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

22 Une différence temporaire peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, par exemple si le coût d'un actif n'est pas, partiellement ou en totalité, déductible fiscalement. La méthode de comptabilisation pour une telle différence temporaire dépendra de la nature de la transaction ayant conduit à la comptabilisation initiale de l'actif ou du passif :

- (a) [...]
- (c) si la transaction n'est pas un regroupement d'entreprises, ~~et~~ n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable, et ne donne pas lieu à la comptabilisation de montants égaux d'actifs et de passifs d'impôt différé, en l'absence de l'exemption prévue aux paragraphes 15 et 24, une entité comptabiliserait l'actif ou le passif d'impôt différé qui en résulte et ajusterait la valeur comptable de l'actif ou du passif pour le même montant. De tels ajustements rendraient moins transparents les états financiers. Aussi, la présente norme n'autorise pas la comptabilisation par une entité de l'actif ou passif d'impôt différé résultant ni lors de la comptabilisation initiale, ni ultérieurement (voir exemple ci-après). Par ailleurs une entité ne comptabilise pas les changements ultérieurs d'un actif ou passif d'impôt différé non comptabilisé lorsque l'actif est amorti.

[...]

22A Une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises peut conduire à la comptabilisation initiale d'un actif et d'un passif et, au moment de la transaction, n'avoir aucune incidence sur le bénéfice comptable ni sur le bénéfice imposable (perte fiscale). La comptabilisation initiale de cet actif et de ce passif peut donner lieu à une différence temporaire imposable et à une différence temporaire déductible d'un montant égal. Dans ce cas, l'entité doit, lors de la comptabilisation initiale de la transaction :

- (a) comptabiliser un actif d'impôt différé pour la différence temporaire déductible dans la mesure où il est probable qu'elle disposera d'un bénéfice imposable auquel la différence temporaire déductible pourra être imputée ;
- (b) comptabiliser un passif d'impôt différé pour la différence temporaire imposable. Le montant du passif d'impôt différé ne doit toutefois pas être supérieur à celui de l'actif d'impôt différé qui a été comptabilisé selon le paragraphe 22A(a).

[...]

Différences temporaires déductibles

24 **Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporaires déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, auquel ces différences temporaires déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :**

- (a) **n'est pas un regroupement d'entreprises ; ~~et~~**
- (b) **au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale) ; et**
- (c) **ne donne pas lieu, au moment de la transaction, à une différence temporaire imposable et à une différence temporaire déductible d'un montant égal (voir paragraphe 22A).**

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

98J La publication d'*Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction* [en projet], en [mois année], a entraîné la modification des paragraphes 15, 22 et 24 ainsi que l'ajout du paragraphe 22A. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du [date à déterminer après la période de commentaires]. Elle doit le faire de façon rétrospective selon IAS 8, sauf si elle applique la méthode transitoire énoncée au paragraphe 98K. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.

98K L'entité peut choisir d'appliquer de façon rétrospective les modifications du paragraphe 98J selon IAS 8, exception faite de l'appréciation du bénéfice imposable futur prévue au paragraphe 24. Si elle applique cette méthode transitoire, l'entité doit apprécier la mesure dans laquelle elle disposera d'un bénéfice imposable auquel les différences temporaires déductibles pourront être imputées, seulement à la date d'ouverture de la première période de comparaison présentée, en fonction des faits et des circonstances à cette date. L'entité doit comptabiliser un actif d'impôt différé dans la mesure où il est probable qu'elle disposera d'un bénéfice imposable auquel les différences temporaires déductibles pourront être imputées, et comptabiliser un passif d'impôt différé pour la différence temporaire imposable découlant de la même transaction dans la mesure où elle comptabilise un actif d'impôt différé. Elle doit comptabiliser l'effet cumulatif de l'application de cette méthode comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres) au début de la première période de comparaison présentée.

[...]

Modifications [en projet] d'autres normes

IFRS 1 *Première application des Normes internationales d'information financière*

Le paragraphe 39AG est ajouté. Dans l'annexe D, le paragraphe D1 est modifié et le paragraphe D37 ainsi que l'intertitre s'y rattachant sont ajoutés. Le texte nouveau est souligné et le texte supprimé est barré.

Date d'entrée en vigueur

[...]

39AG La publication d'*Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction* [en projet], en [mois année], a entraîné la modification du paragraphe D1 ainsi que l'ajout du paragraphe D37. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du [date à déterminer après la période de commentaires]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer.

[...]

Annexe D Exemptions de dispositions d'autres IFRS

La présente annexe fait partie intégrante de la norme.

D1 Une entité peut décider d'utiliser une ou plusieurs des exemptions suivantes :

- (a) [...]
- (u) produits des activités ordinaires (paragraphe D34 et D35) ;~~et~~
- (v) transactions en monnaie étrangère et contrepartie anticipée (paragraphe D36) ; et
- (w) impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction (paragraphe D37).

[...]

Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction

D37 En ce qui concerne les transactions auxquelles s'applique le paragraphe 22A d'IAS 12 *Impôts sur le résultat*, le nouvel adoptant peut choisir d'apprécier la mesure dans laquelle il disposera d'un bénéfice imposable auquel les différences temporaires déductibles pourront être imputées seulement à la date de transition aux IFRS, en fonction des faits et des circonstances à cette date. L'entité doit comptabiliser :

- (a) un actif d'impôt différé pour la différence temporaire déductible dans la mesure où il est probable qu'elle disposera d'un bénéfice imposable auquel la différence temporaire déductible pourra être imputée ;
- (b) un passif d'impôt différé pour la différence temporaire imposable. Le montant du passif d'impôt différé ne doit toutefois pas être supérieur à celui de l'actif d'impôt différé qui a été comptabilisé selon le paragraphe D37(a).

Approbation par l'IASB de l'exposé-sondage *Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction* publié en juillet 2019

La publication de l'exposé-sondage *Impôt différé rattaché à des actifs et des passifs issus d'une même transaction* a été approuvée à l'unanimité par les 14 membres de l'International Accounting Standards Board.

Hans Hoogervorst

Président

Suzanne Lloyd

Vice-présidente

Nick Anderson

Martin Edelmann

Françoise Flores

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Gary Kabureck

Jianqiao Lu

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Thomas Scott

Chungwoo Suh

Ann Tarca

Mary Tokar