

Mars 2009

Exposé-sondage ES/2009/2

# Impôt sur le résultat

Date limite de réception des commentaires : le 31 juillet 2009



**Exposé-sondage**  
**IMPÔT SUR LE RÉSULTAT**

*Date limite de réception des commentaires : le 31 juillet 2009*

**ES/2009/2**

This exposure draft *Income Tax* 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 as an International Financial Reporting Standard (IFRS). Comments on the draft IFRS and its accompanying documents (see separate booklet) should be submitted in writing so as to be received by 31 July 2009. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB website ([www.iasb.org](http://www.iasb.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 International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 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 © 2009 IASCF®

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 IASCF'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 IASCF.

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



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

**Additional copies of this publication may be obtained from:**  
**IASC 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@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Web: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

# **Exposé-sondage**

# **IMPÔT SUR LE RÉSULTAT**

*Date limite de réception des commentaires : le 31 juillet 2009*

**ES/2009/2**

Le présent exposé-sondage *Impôt sur le résultat* est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Le projet présenté ici est susceptible d'être modifié pour tenir compte des commentaires reçus avant sa publication définitive. Les commentaires sur l'exposé-sondage et les documents qui l'accompagnent (ceux-ci n'étant disponibles qu'en anglais) doivent être soumis par écrit d'ici le **31 juillet 2009**. Les répondants sont priés de transmettre leurs réponses par voie électronique au site de l'IASB ([www.iasb.org](http://www.iasb.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'IASCF (International Accounting Standards Committee 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.

Copyright © 2009 IASCF®

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'IASCF 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'IASCF.

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



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

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

**IASC Foundation Publications Department,**

**1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Royaume-Uni.**

**Téléphone : +44 (0)20 7332 2730 Fax : +44 (0)20 7332 2749**

**Messagerie électronique : [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org) Site Internet : [www.iasb.org](http://www.iasb.org)**

## TABLE DES MATIÈRES

paragrophes

### INTRODUCTION ET APPEL À COMMENTAIRES

### NORME INTERNATIONALE D'INFORMATION FINANCIÈRE X [EN PROJET] *IMPÔT SUR LE RÉSULTAT*

PRINCIPE FONDAMENTAL	1
CHAMP D'APPLICATION	2–4
ÉTAPES DU TRAITEMENT COMPTABLE DE L'IMPÔT SUR LE RÉSULTAT	5
IMPÔT EXIGIBLE	6–8
IMPÔT DIFFÉRÉ	9
ACTIFS ET PASSIFS DONT LE RECOUVREMENT OU LE RÈGLEMENT NE DEVRAIENT PAS, SELON LES ATTENTES DE L'ENTITÉ, AVOIR UNE INCIDENCE SUR LE BÉNÉFICE IMPOSABLE	10–13
BASE FISCALE	14–16
DIFFÉRENCES TEMPORAIRES	17–19
ACTIFS ET PASSIFS D'IMPÔT DIFFÉRÉ	20–22
RÉDUCTION DE VALEUR	23
ÉVALUATION	24–28
PRÉSENTATION	29–39
Affectation de l'impôt exigible et de l'impôt différé aux composantes du résultat global et des capitaux propres	29–34
Actifs et passifs d'impôt	35
Compensation	36–39
Écarts de change sur passifs ou actifs d'impôt étranger	38
Intérêts et pénalités	39
INFORMATIONS À FOURNIR	40–49
Analyse de la charge d'impôt comptabilisée en résultat	41–44
Charge d'impôt comptabilisée dans les autres éléments du résultat global ou les capitaux propres	45
Analyse des variations des actifs et passifs d'impôt différé	46–47
Autres informations à fournir	48–49
DISPOSITIONS TRANSITOIRES ET DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR	50–52
RETRAIT D'AUTRES NORMES	53–54
<b>ANNEXE A</b>	
Définitions	
<b>ANNEXE B</b>	
<b>Guide d'application</b>	
Participations dans des filiales ou des coentreprises	B1–B9
Différences temporaires générées lors de la comptabilisation initiale	B10–B13
Différences temporaires générées lors de la réévaluation à la juste valeur	B14–B15
Réduction de valeur	B16–B25
Évaluation	B26–B33
Affectation des impôts exigible et différé	B34–B43
Comptabilisation des avantages fiscaux	B34–B36
Groupes produisant une déclaration fiscale consolidée	B37
Impôt différé résultant d'un regroupement d'entreprises	B38–B40
Impôt exigible et impôt différé résultant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions	B41–B43

Présentation

B44–B46

**ANNEXE C**

**Amendements d'autres normes**

**Amendements du guide d'application d'autres normes**

**APPROBATION PAR LE CONSEIL D'IMPÔT SUR LE RÉSULTAT  
PUBLIÉ EN MARS 2009**

## Introduction

---

- IN1 Le présent exposé-sondage contient le projet de norme internationale d'information financière (norme IFRS) sur l'impôt sur le résultat de l'International Accounting Standards Board (le Conseil), qui remplacerait IAS 12, *Impôts sur le résultat*. Ce projet d'IFRS contient notamment des propositions pour traiter les montants fiscaux incertains.
- IN2 Le Conseil a entrepris le présent projet pour deux raisons. Premièrement, il a reçu de nombreuses demandes de clarification concernant divers aspects d'IAS 12. Deuxièmement, le Conseil et le Financial Accounting Standards Board (FASB) des États-Unis ont convenu d'inscrire le traitement comptable de l'impôt sur le résultat à leur programme de travail visant à réduire les divergences entre les IFRS et le référentiel américain.
- IN3 IAS 12 et le SFAS 109, *Accounting for Income Taxes*, imposent la même méthode, celle des différences temporaires (ou temporelles), qui a pour objectif de comptabiliser le montant d'impôt qui serait payable ou récupérable si l'entité recouvrait ou réglait ses actifs et ses passifs à leur valeur comptable actuelle. Toutefois, les deux normes prévoient des exceptions, divergentes, à cette méthode. Elles divergent également sur la comptabilisation et l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé ainsi que sur l'affectation des montants d'impôts aux composantes du résultat global et des capitaux propres.
- IN4 Les deux conseils ont décidé qu'il serait approprié de supprimer la quasi-totalité des exceptions à la méthode des différences temporaires que prévoient IAS 12 et le SFAS 109, de façon à aboutir à des dispositions plus simples et davantage axées sur les principes. Ils se sont par ailleurs entendus sur des dispositions largement identiques pour la comptabilisation et l'évaluation des actifs et passifs d'impôt. Les décisions présentées dans le présent projet résoudraient, une fois intégrées dans une norme, les problèmes signalés à l'IASB par les utilisateurs d'IAS 12.
- IN5 Le FASB avait initialement l'intention de publier des propositions visant à modifier le SFAS 109 en fonction des décisions prises dans le cadre du projet commun. Toutefois, en septembre 2008, il a annoncé une révision de sa stratégie concernant ses projets de convergence à court terme compte tenu de la possibilité que tout ou partie des sociétés cotées américaines soient autorisées ou contraintes à adopter les IFRS à une date future. Dans le cadre de sa stratégie révisée, il sollicitera les commentaires des parties prenantes américaines en publiant un Appel à commentaires contenant le texte par lequel l'IASB se propose de remplacer IAS 12. À l'issue de ce processus, le FASB décidera d'entreprendre ou non des projets visant à l'adoption de la norme IFRS, de façon à éliminer les divergences de traitement comptable des impôts.
- IN6 La Base des conclusions qui accompagne l'exposé-sondage (en anglais seulement) comprend un résumé des divergences entre les propositions contenues dans le présent exposé-sondage et le référentiel américain.

## Changements importants par rapport à IAS 12

IN7 Dans les propositions de l'exposé-sondage, la disposition fondamentale d'IAS 12 qui impose d'utiliser la méthode des différences temporaires pour déterminer le montant des actifs et passifs d'impôt différé est conservée.

IN8 Voici les principaux changements proposés par rapport à IAS 12 :

(a) modification de la définition de la base fiscale, qu'il est proposé de définir ainsi :

montant auquel est évalué, en vertu des réglementations fiscales applicables quasi adoptées, un actif, un passif ou un autre élément ;

(b) ajout de la précision que la base fiscale d'un actif est déterminée par les déductions fiscales auxquelles donneraient droit le recouvrement de la valeur comptable de l'actif par voie de vente. Cette disposition remplace celle de l'IAS 12 selon laquelle la base fiscale est fonction de la façon dont l'entité s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'actif. Il est toutefois proposé que les attentes de l'entité en la matière déterminent si un actif ou passif d'impôt différé se trouve ou non généré (voir (c)) et qu'à ce titre, tout comme selon IAS 12, elles puissent avoir une incidence sur l'évaluation de toute différence temporaire existante ;

(c) introduction d'une étape initiale dans la détermination des actifs et passifs d'impôt différé, de sorte qu'un actif ou un passif ne donne lieu à aucun impôt différé dans les cas où le recouvrement ou le règlement de leur valeur comptable par l'entité n'aura aucune incidence sur le bénéfice imposable ;

(d) introduction de définitions du crédit d'impôt et du crédit d'impôt pour investissement, qui sont définis comme suit :

Un *crédit d'impôt* est un avantage fiscal qui prend la forme d'un montant venant réduire l'impôt sur le résultat payable ;

Un *crédit d'impôt pour investissement* est un crédit d'impôt qui est directement lié à l'acquisition d'actifs amortissables ;

(e) suppression de l'exception prévue par IAS 12 lors de la comptabilisation initiale. Cette exception interdit à une entité de comptabiliser les actifs ou passifs d'impôt différé qui se trouvent générés lorsqu'un actif ou un passif a une base fiscale différente de sa valeur comptable initiale, sauf dans le cas d'un regroupement d'entreprises ou d'une transaction ayant une incidence sur le bénéfice comptable ou imposable. Au lieu de cela, l'exposé-sondage introduit une proposition visant l'évaluation initiale des actifs et passifs qui ont une base fiscale différente de leur valeur comptable initiale. De tels actifs ou passifs sont décomposés en (i) un actif ou passif hors effets fiscaux spécifiques à l'entité et (ii) tout avantage ou désavantage fiscal spécifique à l'entité. Une entité comptabilise et évalue l'élément (i) selon les normes IFRS et comptabilise un actif ou passif d'impôt différé au titre de toute différence temporaire qui en résulte entre la valeur comptable et

la base fiscale. Lorsque la contrepartie reçue ou payée diffère du montant total comptabilisé au titre des actifs ou passifs acquis (y compris l'impôt différé), une entité comptabilise une telle différence comme une prime négative ou positive qui vient réduire ou augmenter l'actif ou passif d'impôt différé ;

- (f) modification de l'exception à la méthode des différences temporaires que prévoyait IAS 12 dans le cas d'un actif ou passif d'impôt différé résultant de participations dans des filiales, des succursales, des entreprises associées ou des coentreprises. Il est proposé de limiter cette exception aux participations dans des filiales, des coentreprises ou des succursales étrangères qui sont d'une durée essentiellement permanente. Par ailleurs, il est proposé de ne faire aucune exception pour les entreprises associées ;
- (g) comptabiliser le montant intégral des actifs d'impôt différé, moins, le cas échéant, une réduction de valeur de façon à ramener la valeur comptable nette au montant maximal dont la réalisation, par voie d'imputation sur le bénéfice imposable, est plus probable qu'improbable. Cette méthode remplace la démarche actuelle, qui consiste à comptabiliser directement en une seule étape la portion de l'actif d'impôt différé dont la réalisation est probable ;
- (h) un complément d'indications sur l'appréciation du caractère réalisable des actifs d'impôt différé, y compris le traitement des charges importantes qu'entraînent, le cas échéant, les stratégies de gestion fiscale correspondantes ;
- (i) obligation d'évaluer les actifs et passifs d'impôt exigible ou différé en calculant l'espérance mathématique de toutes les issues possibles (c'est-à-dire la moyenne des montants de toutes les issues possibles, pondérés par leurs probabilités respectives), en partant de l'hypothèse que le fisc examinera les montants déclarés par l'entité et qu'il aura entière connaissance de l'ensemble des informations pertinentes. IAS 12 était muette sur le traitement des incertitudes entourant le montant exact d'impôt ;
- (j) clarification du sens de «quasi adopté», qui s'applique lorsque les étapes futures qui restent requises en vue de l'adoption n'ont pas coutume, traditionnellement, d'avoir une incidence sur le dénouement et qu'elles ont peu de chances d'en avoir une ;
- (k) modification des dispositions visant les effets fiscaux des distributions aux actionnaires. Une entité doit évaluer les actifs et passifs d'impôt exigible et différé en utilisant le taux qu'elle s'attend à voir appliquer lors de la réalisation ou du règlement de l'actif ou passif d'impôt, compte tenu de l'effet de ses distributions futures prévues. Cela remplacerait la disposition d'IAS 12 qui prévoit l'utilisation du taux applicable en l'absence de distribution ;
- (l) adoption des dispositions du SFAS 109 visant la ventilation de la charge d'impôt entre les différentes composantes du résultat global et des capitaux propres. En particulier, certains changements dans des incidences fiscales

initialement comptabilisées en dehors des activités poursuivies seraient comptabilisés dans les activités poursuivies ;

- (m) classement des actifs et passifs d'impôt différé dans l'actif ou passif courant ou non courant selon le classement de l'actif ou passif non fiscal correspondant dans les états financiers. IAS 1, *Présentation des états financiers*, impose que tous les impôts différés soient classés en tant que non courants ;
- (n) clarification précisant que le classement des intérêts et pénalités relève d'un choix de méthode comptable, qui doit être appliqué uniformément en conséquence, et introduction de l'obligation de mentionner la méthode choisie.

IN9 Une table de concordance indiquant les correspondances entre IAS 12 et le présent projet de norme est présentée après la Base des conclusions. Des exemples élaborés par les permanents de l'IASB pour illustrer certains aspects des propositions contenues dans le présent exposé-sondage sont consultables sur le site Web de l'IASB (en anglais seulement).

## **Appel à commentaires**

---

L'International Accounting Standards Board souhaite obtenir des commentaires sur tout aspect de l'exposé-sondage et particulièrement sur les questions qui suivent. 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) proposent au Conseil d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

Les répondants sont priés de faire parvenir leurs commentaires par écrit, d'ici le 31 juillet 2009.

### *Question 1 – Définitions de la base fiscale et de la différence temporaire*

Il est proposé dans l'exposé-sondage de modifier la définition de la base fiscale de façon à ce qu'elle ne dépende pas des intentions de la direction en ce qui concerne le recouvrement ou le règlement de l'actif ou passif. Il y est également proposé de modifier la définition d'une différence temporaire afin d'en exclure les différences dont on n'attend pas d'incidence sur le bénéfice imposable. (Voir les paragraphes BC17 à BC23 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de cette proposition? Motivez.

### *Question 2 – Définitions du crédit d'impôt et du crédit d'impôt pour investissement*

Il est proposé dans l'exposé-sondage d'introduire des définitions du crédit d'impôt et du crédit d'impôt pour investissement. (Voir le paragraphe BC24 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur des définitions proposées? Motivez.

### *Question 3 – Exception concernant la comptabilisation initiale*

Il est proposé dans l'exposé-sondage d'éliminer l'exception prévue par IAS 12 lors de la comptabilisation initiale et de la remplacer par une méthode d'évaluation initiale des actifs ou passifs qui ont une base fiscale différente de leur valeur comptable initiale. De tels actifs ou passifs sont décomposés en (a) un actif ou passif hors incidences fiscales spécifiques à l'entité et (b) tout avantage ou désavantage fiscal propre à l'entité. L'élément (a) est comptabilisé selon les normes applicables et toute différence temporaire entre la valeur comptable qui en résulte et la base fiscale donne lieu à la comptabilisation d'un actif ou passif d'impôt différé. Sauf dans les cas d'un regroupement d'entreprises ou d'une transaction ayant une incidence sur le bénéfice comptable ou imposable, toute différence entre la contrepartie payée ou reçue et le montant total des actifs ou passifs acquis (y compris l'impôt différé) serait classée en tant que prime négative ou positive et comptabilisée dans le résultat global au prorata de la variation de l'actif ou passif d'impôt différé à laquelle elle se rapporte. En cas de regroupement d'entreprise, une telle différence viendrait affecter le goodwill. (Voir les paragraphes BC25 à BC35 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez.

### *Question 4 – Participations dans des filiales, des succursales, des entreprises associées ou des coentreprises*

IAS 12 prévoit une exception à la méthode des différences temporaires dans le cas de certaines participations dans des filiales, des succursales, des entreprises associées ou des coentreprises selon qu'une entité contrôle ou non la date à laquelle la différence temporaire s'inversera et selon la probabilité que cette différence temporaire s'inversera ou non dans un avenir prévisible. Il est proposé dans l'exposé-sondage de remplacer ces dispositions par celles du SFAS 109 et de l'APB Opinion 23, *Accounting for Income Taxes—Special Areas*, ayant trait à la différence entre la base fiscale et la valeur comptable inscrite dans les états financiers d'une participation dans une filiale ou une coentreprise étrangères dont la durée est essentiellement permanente. Les différences temporaires liées à de telles participations ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'un actif ou passif d'impôt différé. Les différences temporaires associées à des succursales seraient traitées de la même façon que des différences temporaires associées à des participations dans des filiales. L'exception prévue par IAS 12 pour les participations dans des entreprises associées serait supprimée.

Le Conseil propose cette exception à la méthode des différences temporaires parce qu'il sait qu'il serait souvent impossible d'évaluer de façon fiable l'actif ou passif d'impôt différé résultant de telles différences temporaires. (Voir les paragraphes BC39 à BC44 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez. Êtes-vous d'accord avec l'idée qu'il est souvent impossible d'évaluer de façon fiable l'actif ou passif d'impôt différé résultant de différences temporaires ayant trait à une participation dans une filiale ou une coentreprise étrangères dont la durée est essentiellement permanente? Le Conseil devrait-il définir autrement le type de participations donnant lieu à une telle impossibilité? Si oui, comment devrait-il les définir?

#### *Question 5 – Réductions de valeur*

Il est proposé dans l'exposé-sondage une modification de la méthode de comptabilisation des actifs d'impôt futur. Alors qu'IAS 12 impose une méthode de comptabilisation en une seule étape qui consiste à comptabiliser un actif d'impôt différé dans la mesure où sa réalisation est probable, il est proposé dans l'exposé-sondage d'imposer la comptabilisation, d'une part, du montant intégral des actifs d'impôt différé et, d'autre part, d'une réduction de valeur compensatoire de façon à ce que la valeur comptable nette soit égale au montant maximal dont la réalisation, par voie d'imputation sur le bénéfice imposable, est plus probable qu'improbable. (Voir les paragraphes BC52 à BC55.)

#### *Question 5A*

Êtes-vous en faveur de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé à son montant intégral et d'une réduction de valeur compensatoire? Motivez.

#### *Question 5B*

Êtes-vous favorable à ce que le montant net à comptabiliser soit le montant maximal dont la réalisation, par voie d'imputation sur le bénéfice imposable, est plus probable qu'improbable? Motivez.

#### *Question 6 – Appréciation de la nécessité d'une réduction de valeur*

#### *Question 6A*

L'exposé-sondage intègre les indications du SFAS 109 en ce qui concerne l'appréciation de la nécessité d'une réduction de valeur. (Voir le paragraphe BC56 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur des indications proposées? Motivez.

#### *Question 6B*

L'exposé-sondage introduit une disposition supplémentaire visant le coût de mise en œuvre des stratégies fiscales destinées à permettre la réalisation d'un actif d'impôt différé. (Voir le paragraphe BC56 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de la disposition proposée? Motivez.

*Question 7 – Positions fiscales incertaines*

IAS 12 est muette sur le traitement comptable à adopter lorsqu'il n'est pas certain que le fisc accepte les montants déclarés par l'entité. Il est proposé dans l'exposé-sondage d'imposer de calculer l'espérance mathématique de l'ensemble des issues possibles, en partant de l'hypothèse que le fisc examine les montants déclarés par l'entité et a une entière connaissance de l'ensemble des informations pertinentes, pour l'évaluation des actifs et passifs d'impôt exigible ou différé. (Voir les paragraphes BC57 à BC63 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez.

*Question 8 – Taux adopté ou quasi adopté*

IAS 12 impose à une entité d'évaluer les actifs et passifs d'impôt différé en utilisant les taux d'impôt adoptés ou quasi adoptés à la date de reporting. Il est proposé dans l'exposé-sondage de préciser que la quasi-adoption a lieu au moment où les étapes futures qui restent requises en vue de l'adoption n'ont pas coutume, traditionnellement, d'avoir une incidence sur le dénouement et qu'elles ont peu de chances d'en avoir une.

(Voir les paragraphes BC64 à BC66 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez.

*Question 9 – Taux à la vente ou taux à l'usage*

Lorsque les taux applicables diffèrent selon la façon dont une entité peut recouvrer la valeur comptable d'un actif, IAS 12 impose l'évaluation des actifs et passifs d'impôt au moyen du taux qui correspond au mode de recouvrement attendu. Il est proposé dans l'exposé-sondage d'imposer que le taux utilisé corresponde aux déductions qui déterminent la base fiscale, c'est-à-dire les déductions auxquelles la vente de l'actif ouvre droit. Si ces déductions ne sont disponibles que par voie de vente, alors l'entité devrait utiliser le taux applicable en cas de vente. Si l'utilisation de l'actif ouvre droit aux mêmes déductions, l'entité devrait utiliser le taux qui correspond au mode selon lequel elle prévoit recouvrer la valeur de l'actif. (Voir les paragraphes BC67 à BC73 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez.

*Question 10 – Taux en cas de distribution ou en l'absence de distribution*

IAS 12 interdit de comptabiliser les incidences fiscales des distributions avant que celles-ci ne soient comptabilisées. Il est proposé dans l'exposé-sondage d'imposer d'inclure dans l'évaluation des actifs et passifs d'impôt l'effet des distributions futures attendues, sur la base des pratiques passées de l'entité et de ses prévisions de distributions futures. (Voir les paragraphes BC74 à BC81 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez.

*Question 11 – Déductions ne faisant pas partie de la base fiscale*

Il peut arriver qu'une entité s'attende à bénéficier dans l'avenir de déductions qui ne font pas partie de la base fiscale. Le SFAS 109 donne des exemples de déductions spéciales existant aux États-Unis et il stipule que l'avantage fiscal tenant à des déductions spéciales n'est normalement pas comptabilisé avant l'exercice au cours duquel ces déductions spéciales sont déductibles dans la déclaration fiscale. Le SFAS 109 est muet sur le traitement des autres déductions qui ne font pas partie de la base fiscale.

IAS 12 est muette sur le traitement des déductions fiscales qui ne font pas partie de la base fiscale et le Conseil ne propose aucune modification sur ce point dans l'exposé-sondage. (Voir les paragraphes BC82 à BC88 de la Base des conclusions.)

Est-il bon, selon vous, que l'exposé-sondage soit muet sur le traitement des déductions fiscales qui ne font pas partie de la base fiscale? Dans la négative, quelles dispositions proposez-vous? Motivez.

*Question 12 – Pluralité des modes de calcul de l'impôt*

Dans certaines juridictions, le montant d'impôt qu'une entité est tenue de payer peut se calculer de deux façons ou plus, par exemple, lorsque l'entité est tenue de verser le plus élevé de deux montants : l'impôt sur le résultat normal ou un montant minimal. Il est proposé dans l'exposé-sondage d'imposer à l'entité de tenir compte de toute interaction éventuelle entre les divers modes de calcul possibles pour évaluer les actifs ou passifs d'impôt différé. (Voir le paragraphe BC89 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous d'accord avec ces propositions? Motivez.

*Question 13 – Affectation de l'impôt aux composantes du résultat global et des capitaux propres*

IAS 12 et le SFAS 109 imposent d'affecter en dehors des activités poursuivies les incidences fiscales des éléments comptabilisés en dehors des activités poursuivies au cours de l'exercice en cours. IAS 12 et le SFAS 109 divergent, toutefois, sur l'affectation des montants d'impôt rattachés à un élément qui a été comptabilisé en dehors des activités poursuivies au cours d'un exercice antérieur. De tels montants d'impôt peuvent résulter d'une variation de l'effet de l'incertitude entourant les montants déclarés au fisc, d'une évolution de l'appréciation de la probabilité de recouvrer des actifs d'impôt différé ou d'une modification des taux d'impôt, des réglementations fiscales ou du statut fiscal de l'entité. IAS 12 impose l'affectation de ces montants d'impôt en dehors des activités poursuivies, tandis que le SFAS 109 en exige l'affectation aux activités poursuivies, à quelques exceptions précises près. On dit parfois que, sur ce point, IAS 12 impose de remonter à l'origine, alors que le SFAS l'interdit.

Il est proposé dans l'exposé-sondage d'adopter les dispositions du SFAS 109 visant l'affectation des montants d'impôt aux composantes du résultat global et des capitaux propres. (Voir les paragraphes BC90 à BC96 de la Base des conclusions.)

*Question 13A*

Êtes-vous en faveur de la méthode proposée? Motivez.

Il est question de l'affectation de l'impôt aux composantes du résultat global et des capitaux propres dans les paragraphes 29 à 34 de l'exposé-sondage. Le Conseil vise à ce que ces paragraphes soient cohérents avec les dispositions du SFAS 109.

*Question 13B*

Ces paragraphes produiraient-ils des résultats significativement différents de ceux qui résultent des dispositions du SFAS 109? Si c'est le cas, ces résultats offriraient-ils des informations plus utiles ou moins utiles que celles qui résultent de l'application du SFAS 109? Motivez.

Est également décrite dans l'exposé-sondage une méthode fondée sur les dispositions d'IAS 12, avec quelques modifications. (Voir le paragraphe BC97 de la Base des conclusions.)

*Question 13C*

Pensez-vous qu'une telle méthode fournirait des informations plus utiles que ne le fait celle que prescrivent les paragraphes 29 à 34? Est-il possible d'appliquer une telle méthode uniformément dans les juridictions fiscales que vous connaissez? Motivez.

*Question 13D*

Les ajouts proposés à cette méthode prescrite par IAS 12 par rapport aux dispositions d'IAS 12 favoriseraient-ils une plus grande uniformité de son application? Motivez.

*Question 14 – Affectation des impôts exigible et différé au sein d'un groupe produisant une déclaration fiscale consolidée*

IAS 12 est muette sur l'affectation de l'impôt sur le résultat au sein d'un groupe produisant une déclaration fiscale consolidée. Il est proposé dans l'exposé-sondage d'imposer l'utilisation d'une méthode systématique et logique pour la ventilation de la charge d'impôt exigible et différé de l'entité consolidée entre les états financiers individuels respectifs des divers membres du groupe. (Voir le paragraphe BC100 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez.

*Question 15 – Classement des actifs et passifs d'impôt différé*

Il est proposé dans l'exposé-sondage d'imposer le classement des actifs et passifs d'impôt différé en un montant courant et un montant non courant selon le classement de l'actif ou du passif correspondant dans l'état de situation financière. (Voir les paragraphes BC101 et BC102 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez.

*Question 16 – Classement des intérêts et pénalités*

IAS 12 est muette sur la question du classement des intérêts et pénalités. Il est proposé dans l'exposé-sondage d'imposer qu'un tel classement fasse l'objet d'un choix de méthode comptable, que l'entité devra appliquer uniformément et mentionner en note. (Voir le paragraphe BC103 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez.

*Question 17 – Informations à fournir*

Il est proposé dans l'exposé-sondage d'imposer la fourniture d'informations supplémentaires afin de rendre les états financiers plus informatifs. (Voir les paragraphes BC104 à BC109 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous d'accord avec ces propositions? Motivez.

Le Conseil a également réfléchi à la possibilité d'imposer la fourniture d'informations supplémentaires sur les bénéfices de l'étranger non remis. Il a finalement décidé de ne pas proposer d'imposer la fourniture d'informations supplémentaires. (Voir le paragraphe BC110 de la Base des conclusions.)

Avez-vous à suggérer la fourniture d'informations supplémentaires spécifiques qui seraient utiles? Dans l'affirmative, veuillez préciser.

*Question 18 – Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires*

Les paragraphes 50 à 52 de l'exposé-sondage énoncent des propositions de dispositions transitoires pour les entités qui présentent déjà leurs états financiers en IFRS et le paragraphe C2 fait de même pour les premiers adoptants. (Voir les paragraphes BC111 à BC120 de la Base des conclusions.)

Êtes-vous en faveur de ces propositions? Motivez.

La norme internationale d'information financière X [en projet] *Impôt sur le résultat* (IFRS X [en projet]) se compose des paragraphes 1 à 54 et des Annexes A à C. Tous les paragraphes ont la même autorité. Les paragraphes en **caractères gras** présentent les principes fondamentaux. Les termes définis en Annexe A sont présentés en italique la première fois qu'ils figurent dans la norme [en projet]. Les définitions d'autres termes figurent dans le Glossaire des Normes internationales d'information financière. La norme IFRS X [en projet] doit être lue dans le contexte de son principe fondamental et de sa Base des conclusions, ainsi que de la *Préface aux Normes internationales d'information financière* et du *Cadre de préparation et de présentation des états financiers*. IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* fournit des principes pour éclairer le choix et l'application de méthodes comptables en l'absence de tout commentaire explicite.

## Norme internationale d'information financière X [en projet]

### Impôt sur le résultat

#### Principe fondamental

---

1. Une entité doit comptabiliser des passifs d'impôt, des actifs d'impôt et une charge d'impôt au titre de l'impôt exigible, qui représente l'impôt payable ou recouvrable au titre du bénéfice imposable de la période courante et des périodes passées. Elle doit aussi comptabiliser des passifs d'impôt, des actifs d'impôt et une charge d'impôt au titre de l'impôt différé, qui représente l'impôt payable ou récupérable au titre du bénéfice imposable des périodes futures en raison de transactions ou d'événements passés. Un tel impôt résulte de la différence entre la valeur à laquelle les actifs et passifs de l'entité sont comptabilisés à l'état de la situation financière et la valeur que leur attribue le fisc ainsi que des reports en avant de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés actuellement.

#### Champ d'application

---

2. La présente norme [en projet] prescrit le traitement comptable de l'impôt sur le résultat. L'impôt sur le résultat comprend l'ensemble des impôts nationaux et étrangers qui sont basés sur le bénéfice imposable. L'impôt sur le résultat d'une société mère ou d'un investisseur dans une entreprise associée ou dans une coentreprise comprend également l'impôt payable sur les distributions (par exemple, les retenues d'impôt) par la filiale pour le compte de la société mère ou par l'entreprise associée ou la coentreprise pour le compte de l'investisseur.
3. Le bénéfice imposable est rarement identique au résultat comptable. Il correspond toutefois lui aussi à un montant net de produits et de charges plutôt qu'à un montant brut ou à un montant individuel.
4. La présente norme [en projet] ne s'applique pas aux subventions publiques (voir IAS 20 *Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique*) ni aux crédits d'impôt pour investissement. En revanche, elle s'applique au traitement comptable des différences temporaires qui peuvent résulter de telles subventions ou de tels crédits d'impôt pour investissement.

#### Étapes du traitement comptable de l'impôt sur le résultat

---

5. Une entité doit suivre les étapes (a) à (i) ci-dessous pour comptabiliser l'impôt sur le résultat :
  - a) comptabiliser l'impôt exigible, évalué à un montant qui tienne compte des issues possibles d'un examen de la part du fisc (paragraphes 6 à 8) ;
  - b) identifier quels actifs et passifs influeraient, selon ses attentes, sur le bénéfice imposable s'ils étaient recouverts ou réglés à leur valeur comptable actuelle (paragraphes 10 à 13) ;
  - c) déterminer la base fiscale à la fin de la période de reporting des actifs et des passifs visés par (b) ainsi que des autres éléments ayant une base fiscale. La base fiscale est déterminée par les conséquences qu'auraient la vente des actifs

- ou le règlement des passifs à leur valeur comptable actuelle (paragraphe 14 à 16) ;
- d) calculer toute différence temporaire, toute perte fiscale non utilisée et tout crédit d'impôt non utilisé (paragraphe 17 à 19) ;
  - e) comptabiliser les *actifs* et *passifs d'impôt différé* résultant des différences temporaires, des pertes fiscales non utilisées et des crédits d'impôt non utilisés (paragraphe 20 à 22) ;
  - f) évaluer les actifs et passifs d'impôt différé à un montant qui tienne compte de l'effet des issues possibles d'un examen de la part du fisc en utilisant les taux d'impôt que, sur la base des réglementations fiscales quasi adoptées à la fin de la période de reporting, on s'attend à voir appliqués lors de la réalisation de l'actif d'impôt différé ou du règlement du passif d'impôt différé (paragraphe 24 à 28) ;
  - g) comptabiliser une *réduction de valeur* des actifs d'impôt différé, de façon à ce que le montant net soit égal au montant maximal dont la réalisation, par voie d'imputation sur le bénéfice imposable, est plus probable qu'improbable (paragraphe 23) ;
  - h) affecter l'impôt exigible et l'impôt différé aux composantes du résultat global et des capitaux propres auxquelles ils se rattachent et classer les actifs d'impôt en actifs courants et non courants (paragraphe 29 à 37) ;
  - i) fournir les informations prescrites (paragraphe 40 à 49).

### **Impôt exigible**

---

- 6. **Une entité doit comptabiliser un passif d'impôt exigible lorsqu'elle a un montant d'impôt payable sur le bénéfice imposable de la période courante ou des périodes antérieures. Si le montant qu'elle a payé au titre de la période courante et des périodes antérieures excède le montant payable au titre de ces périodes, elle doit comptabiliser le trop-payé en tant qu'actif d'impôt exigible.**
- 7. **Une entité doit comptabiliser un actif d'impôt exigible lorsqu'elle a un avantage tenant à une perte fiscale qu'elle peut reporter en arrière de façon à récupérer des impôts payés au titre d'une période antérieure.**
- 8. Une entité doit tenir compte, pour établir les montants à comptabiliser selon les paragraphes 6 et 7, de l'effet des issues possibles d'un examen de la part du fisc, évalué selon le paragraphe 26.

### **Impôt différé**

---

- 9. **Une entité doit comptabiliser un actif ou un passif d'impôt différé lorsqu'elle a un montant d'impôt qui sera récupérable ou payable au cours de périodes ultérieures en raison de transactions ou d'événements passés. Un tel montant d'impôt résulte de la différence entre la valeur à laquelle les actifs et les**

passifs de l'entité sont comptabilisés à l'état de la situation financière et la valeur qui leur est attribuée par le fisc ainsi que des reports en avant de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés actuellement.

**Actifs et passifs dont le recouvrement ou le règlement ne devraient pas, selon les attentes de l'entité, avoir une incidence sur le bénéfice imposable**

---

10. Si le recouvrement de la valeur comptable de l'actif ou le règlement de la valeur comptable du passif par l'entité n'a pas d'effet sur le bénéfice imposable, cet actif ou ce passif ne génère pas d'impôt différé. C'est le cas lorsque :

a) **aucun résultat fiscal ni aucun montant déductible du résultat fiscal n'est généré à l'occasion du recouvrement ou du règlement de la valeur comptable,**

**ou que**

b) **le résultat fiscal et les montants déductibles du résultat fiscal qui sont générés sont égaux, d'où un effet net nul,**

**ou que**

c) **un taux d'impôt de zéro s'applique à tous les montants, imposables ou déductibles. En ce cas, bien que le recouvrement ou le règlement de la valeur comptable puisse avoir une incidence sur le bénéfice imposable, en pratique, l'effet est le même que dans la situation décrite en (a).**

11. Dans certaines juridictions fiscales, les cas énumérés aux paragraphes 10 (a) à 10 (c) se concrétisent ou non selon le mode de recouvrement de l'actif ou de règlement du passif. Lorsqu'une entité s'attend à recouvrer la valeur comptable d'un actif ou à régler la valeur comptable d'un passif selon des modalités telles qu'un des cas énumérés aux paragraphes 10 (a) à 10 (c) se concrétisera, cet actif ou ce passif ne génère pas d'impôt différé.

12. Conformément aux paragraphes 10 et 11, les paragraphes 14 à 22 s'appliquent seulement :

a) aux actifs et passifs dont le recouvrement ou règlement de la valeur comptable devrait, selon les attentes de l'entité, avoir une incidence sur le bénéfice imposable ;

b) aux autres éléments ayant une base fiscale (voir paragraphe 16).

13. Il se pourrait qu'une entité s'attende à recouvrer la valeur comptable d'un actif ou à régler la valeur comptable d'un passif dans une période au cours de laquelle elle prévoit ne pas payer d'impôt exigible, en raison par exemple de pertes fiscales. Néanmoins, si elle s'attend à ce que le recouvrement ou règlement de la valeur comptable d'un actif ou passif ait une incidence sur le montant de bénéfice

imposable de cette période, il se peut qu'il existe un actif ou passif d'impôt différé rattaché à cet actif ou passif selon les paragraphes 14 à 22.

## **Base fiscale**

---

14. Une entité doit déterminer la base fiscale d'un actif, d'un passif ou d'un autre élément en fonction de la législation quasi adoptée. Si elle produit une déclaration fiscale consolidée, la base fiscale est déterminée par les réglementations fiscales régissant la déclaration fiscale consolidée. Si elle produit des déclarations fiscales distinctes pour différentes activités, la base fiscale est déterminée par les réglementations fiscales régissant respectivement chacune de ces déclarations.
15. La base fiscale détermine les montants qui seront inclus dans le bénéfice imposable lors du recouvrement ou du règlement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif. Plus précisément :
- a) la base fiscale d'un actif est égale au montant qui aurait été déductible du résultat fiscal pour produire le bénéfice imposable si la valeur comptable de l'actif avait été recouvrée par voie de vente à la fin de la période de reporting. Si le recouvrement de la valeur de l'actif par voie de vente ne génère pas de résultat fiscal, la base fiscale doit être réputée égale à la valeur comptable ;
  - b) la base fiscale d'un passif est égale à sa valeur comptable, soustraction faite des montants qui auraient été déductibles du résultat fiscal (ou addition faite des montants qui auraient été inclus dans le résultat fiscal) si le passif avait été réglé à sa valeur comptable à la fin de la période de reporting. Dans le cas de produits constatés d'avance, la base fiscale du passif qui en résulte correspond à la valeur comptable, soustraction faite du montant des produits qui, le cas échéant, ne seront pas imposables dans l'avenir.
16. Certains éléments ont une base fiscale mais ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs ou que passifs. Par exemple, les frais de recherche sont passés en charge à mesure qu'ils sont engagés, mais il peut arriver qu'il faille attendre une période ultérieure pour les voir admis en déduction pour déterminer le bénéfice imposable. Ainsi, la valeur comptable des frais de recherche est nulle et le montant qui sera déduit au cours des périodes ultérieures constitue leur base fiscale. Un instrument de capitaux propres émis par l'entité peut également générer des déductions au cours d'une période ultérieure. Il n'y a aucun actif ni passif à l'état de la situation financière, mais la base fiscale correspond au montant des déductions ultérieures.

## **Différences temporaires**

---

17. Des différences temporaires sont générées :
- (a) lorsqu'il existe une différence entre la valeur comptable et la base fiscale lors de la comptabilisation initiale d'actifs ou de passifs ou au moment de la création de la base fiscale d'éléments qui, sans être comptabilisés en tant qu'actifs ni passifs, ont une base fiscale ;

- (b) lorsque se crée une différence entre la valeur comptable et la base fiscale postérieurement à la comptabilisation initiale du fait qu'un produit ou une charge est comptabilisé en résultat global ou en capitaux propres au titre d'une période de reporting mais qu'il ou qu'elle est comptabilisé(e) dans le bénéfice imposable au titre d'une autre période ;
- (c) lorsque la base fiscale d'un actif ou passif varie mais que cette variation n'est pas comptabilisée dans la valeur comptable de l'actif ou du passif dans une quelconque période.

18. Il existe deux types de différences temporaires :

- a) les différences entre la valeur comptable d'éléments individuels de l'actif ou du passif et leurs bases fiscales dans la juridiction fiscale de résidence de ces éléments d'actif, de ces éléments de passif et de ces bases fiscales. Elles comprennent également les différences entre la valeur comptable égale à zéro et la base fiscale des éléments qui, sans être comptabilisés en tant qu'actifs ni passifs, ont une base fiscale ;
- b) les différences entre la valeur comptable des participations dans une filiale ou une coentreprise et la base fiscale de ces investissements dans la juridiction fiscale de la société mère ou de l'investisseur (voir paragraphes B1 à B9).

19. Les paragraphes 10 à 13 traitent du recouvrement ou du règlement d'actifs ou de passifs qui n'ont pas d'incidence sur le bénéfice imposable. Ces paragraphes s'appliquent au recouvrement ou au règlement d'éléments individuels de l'actif ou du passif. Le fait que l'entité s'attende ou non à ce que le recouvrement de sa participation dans une filiale ou une coentreprise ait une incidence sur son bénéfice imposable n'a aucune répercussion sur la comptabilisation des actifs et passifs d'impôt différé qui se rattachent aux éléments individuels de l'actif ou du passif de la filiale ou de la coentreprise dans les états consolidés de l'entité.

### **Actifs et passifs d'impôt différé**

---

20. **Sans préjudice des dispositions du paragraphe 21, une entité doit comptabiliser :**

- a) **un passif d'impôt différé pour toutes les différences temporaires qui, selon ses attentes, devraient augmenter le bénéfice imposable dans l'avenir ;**
- b) **un actif d'impôt différé pour toutes les différences temporaires qui, selon ses attentes, devraient diminuer le bénéfice imposable dans l'avenir ;**
- c) **un actif d'impôt différé pour le report en avant de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés.**

21. Une entité ne doit pas comptabiliser un passif d'impôt différé généré par la comptabilisation initiale d'un goodwill, ni aucune variation ultérieure de ce passif d'impôt différé. Une entité doit comptabiliser des passifs d'impôt différé et des actifs d'impôt différé pour les participations dans des filiales ou des coentreprises selon les paragraphes B1 à B9.

22. Pour comptabiliser un actif ou passif d'impôt différé, une entité doit appliquer les paragraphes suivants :
- a) pour les différences temporaires générées lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou passif, les paragraphes B10 à B13 ;
  - b) pour les différences temporaires générées par la réévaluation d'un actif ou d'un passif à la juste valeur, les paragraphes B14 et B15.

### **Réduction de valeur**

---

23. **Une entité doit comptabiliser une réduction de valeur des actifs d'impôt différé de façon à ce que le montant net soit égal au montant maximal dont la réalisation, par voie d'imputation sur le bénéfice imposable, est plus probable qu'improbable. Pour déterminer quand comptabiliser une réduction de valeur, une entité doit appliquer les paragraphes B16 à B25.**

### **Évaluation**

---

24. **Une entité doit évaluer les actifs et passifs d'impôt exigible en utilisant les taux d'impôt et les réglementations fiscales qui ont été quasi adoptés à la fin de la période de reporting.**
25. **Une entité doit évaluer les actifs et passifs d'impôt différé comptabilisés selon le paragraphe 20 en utilisant les taux d'impôt qui, sur la base des taux d'impôt et des réglementations fiscales qui ont été quasi adoptés à la fin de la période de reporting, devraient, selon ses attentes, s'appliquer lors de la réalisation de l'actif d'impôt différé ou du règlement du passif d'impôt différé.**
26. L'incertitude quant à savoir si le fisc acceptera les montants déclarés par l'entité a une incidence sur le montant d'impôt exigible et le montant d'impôt différé. Une entité doit évaluer ses actifs et passifs d'impôt exigible et d'impôt différé en calculant l'espérance mathématique de toutes les issues possibles (c'est-à-dire la moyenne des montants de toutes les issues possibles, pondérés par leurs probabilités respectives), en partant de l'hypothèse que le fisc examinera les montants déclarés par l'entité et qu'il aura entière connaissance de l'ensemble des informations pertinentes. Pour pouvoir modifier la valeur de cette espérance mathématique, l'entité doit se fonder sur des informations nouvelles, et non sur une nouvelle interprétation d'informations auparavant disponibles.
27. Pour évaluer les actifs et passifs d'impôt, une entité doit appliquer les paragraphes suivants :
- a) au sujet de la quasi adoption des taux d'impôt, le paragraphe B26 ;
  - b) en cas de changement de statut fiscal, le paragraphe B27 ;
  - c) lorsque des taux d'impôt différents s'appliquent à différents niveaux de bénéfice ou à différents modes de recouvrement de la valeur de l'actif, les paragraphes B28 à B30 ;

- d) pour tenir compte des effets fiscaux de distributions de résultat ou de résultats non distribués aux actionnaires, les paragraphes B31 et B32 ;
  - e) lorsque l'impôt peut se calculer de différentes façons, le paragraphe B33.
28. Une entité ne doit pas actualiser les actifs et passifs d'impôt différé. Toutefois, cela n'a pas d'incidence sur la détermination des différences temporaires, qui sont calculées en référence à une valeur comptable même lorsque cette valeur comptable est déterminée sur une base actualisée.

## Présentation

---

### **Affectation de l'impôt exigible et de l'impôt différé aux composantes du résultat global et des capitaux propres**

29. **Une entité doit comptabiliser la charge d'impôt générée au moment de transactions ou d'autres événements dans la même composante du résultat global (c'est-à-dire les activités poursuivies, les activités abandonnées ou les autres éléments du résultat global) ou des capitaux propres que celle dans laquelle elle comptabilise la transaction ou un autre événement.**
30. Une entité doit déterminer la charge d'impôt résultant de transactions ou d'autres événements comptabilisés dans les activités poursuivies sans tenir compte de l'effet des éléments comptabilisés en dehors des activités poursuivies, sauf pour déterminer l'avantage fiscal résultant d'une perte au titre des activités poursuivies. En ce cas, elle doit tenir compte, pour déterminer un tel avantage, de l'effet qu'ont sur lui les éléments comptabilisés dans l'ensemble des composantes du résultat global et des capitaux propres.
31. Une entité doit déterminer la charge d'impôt résultant d'un élément comptabilisé en dehors des activités poursuivies comme étant la différence entre la charge d'impôt totale, compte tenu de l'incidence fiscale de l'élément, et la charge d'impôt totale, compte non tenu de l'incidence fiscale de l'élément.
32. Pour déterminer la charge d'impôt afférente à chaque composante du résultat global et des capitaux propres, une entité doit appliquer les paragraphes suivants :
- a) pour les avantages fiscaux, les paragraphes B34 et B35 ;
  - b) pour l'impôt de groupes produisant une déclaration fiscale consolidée, le paragraphe B37 ;
  - c) pour l'impôt différé résultant d'un regroupement d'entreprises, les paragraphes B38 à B40 ;
  - d) pour l'impôt résultant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions, les paragraphes B41 à B43.
33. **Une entité doit comptabiliser les variations ultérieures des montants précédemment comptabilisés en tant que charges d'impôt comme suit :**

- a) **les variations d'une réduction de valeur, selon le paragraphe B36 ;**
  - b) **toutes les autres variations, dans les activités poursuivies.**
34. Si la somme des charges d'impôt calculées individuellement et affectées aux diverses composantes selon les paragraphes 29 à 33 n'est pas égale à la charge d'impôt totale, une entité doit :
- a) affecter aux activités poursuivies la charge d'impôt des activités poursuivies calculée selon les paragraphes 29 à 33 ;
  - b) s'il existe une seule composante en dehors des activités poursuivies, affecter le montant de charge d'impôt restant à cette composante ;
  - c) s'il existe plus d'une composante en dehors des activités poursuivies, affecter le montant de charge d'impôt qui reste après affectation aux activités poursuivies aux autres composantes de la façon suivante :
    - (i) déterminer l'effet sur la charge d'impôt de la somme des pertes individuelles comptabilisées en dehors des activités poursuivies ;
    - (ii) ventiler le montant déterminé en (i) entre les différentes pertes individuelles au prorata de leurs effets respectifs sur l'impôt ;
    - (iii) déterminer le montant qui reste, c'est-à-dire la différence entre le montant global à affecter aux composantes figurant en dehors des activités poursuivies et le total des montants affectés aux différentes pertes comptabilisées en dehors des activités poursuivies ;
    - (iv) ventiler le montant déterminé en (iii) entre les différents éléments restants au prorata de leurs effets fiscaux respectifs.

*Comme l'indique le paragraphe BC97 de la Base des conclusions du présent exposé-sondage, les paragraphes 29A à 34A décrivent une autre méthode possible pour affecter l'impôt au résultat global ou aux capitaux propres, que le Conseil ne se propose pas d'adopter.*

**29A Une entité doit comptabiliser la charge d'impôt générée au moment de transactions ou d'autres événements dans la même composante du résultat global (c'est-à-dire les activités poursuivies, les activités abandonnées ou les autres éléments du résultat global) ou des capitaux propres que celle dans laquelle elle comptabilise la transaction ou un autre événement. Elle doit comptabiliser les variations ultérieures des montants précédemment comptabilisés en tant que charges d'impôt dans la même composante que celle où la charge d'impôt a été comptabilisée à l'origine, dans la mesure du possible. S'il n'est pas possible de déterminer dans quelle composante la charge d'impôt a été comptabilisée à l'origine, une entité doit comptabiliser les variations ultérieures sur la base d'une affectation proportionnelle raisonnable de la charge d'impôt de l'entité dans la juridiction fiscale concernée ou d'une autre méthode qui aboutit à une affectation plus appropriée en la circonstance.**

- 30A Une entité doit déterminer la charge d'impôt résultant de transactions ou d'autres événements comptabilisés dans les activités poursuivies sans tenir compte de l'effet des éléments comptabilisés en dehors des activités poursuivies, sauf pour déterminer l'avantage fiscal résultant d'une perte au titre des activités poursuivies. En ce cas, elle doit tenir compte, pour déterminer un tel avantage, de l'effet qu'ont sur lui les éléments comptabilisés dans l'ensemble des composantes du résultat global et des capitaux propres.
- 31A Une entité doit déterminer la charge d'impôt résultant d'éléments comptabilisés en dehors des activités poursuivies comme étant la différence entre la charge d'impôt totale, compte tenu de l'incidence fiscale de l'élément, et la charge d'impôt totale, compte non tenu de l'incidence fiscale de l'élément.
- 32A Pour comptabiliser la charge d'impôt afférente à chaque composante du résultat global et des capitaux propres, une entité doit appliquer les paragraphes suivants :
- (a) pour les avantages fiscaux, les paragraphes B34A et B35A ;
  - (b) pour les variations d'effets fiscaux qui n'ont pas été comptabilisés à l'origine dans le résultat global ou les capitaux propres, le paragraphe B36A ;
  - (c) pour l'impôt de groupes produisant une déclaration fiscale consolidée, le paragraphe B37 ;
  - (d) pour l'impôt différé résultant d'un regroupement d'entreprises, les paragraphes B38 à B40 ;
  - (e) pour l'impôt résultant de transactions dont le paiement est fondé sur des actions, les paragraphes B41 à B43.
- 33A [Le paragraphe 33 n'a pas d'équivalent dans le cadre de cette méthode.]
- 34A Si la somme des charges d'impôt calculées individuellement et affectées aux diverses composantes selon les paragraphes 29A à 32A n'est pas égale à la charge d'impôt totale, une entité doit :
- (a) affecter aux activités poursuivies la charge d'impôt des activités poursuivies calculée selon les paragraphes 29A à 32A ;
  - (b) s'il existe une seule composante en dehors des activités poursuivies, affecter le montant de charge d'impôt restant à cette composante ;
  - (c) s'il existe plus d'une composante en dehors des activités poursuivies, affecter le montant de charge d'impôt qui reste après comptabilisation du montant au titre des activités poursuivies aux autres composantes de la façon suivante ;
    - (i) déterminer l'effet sur la charge d'impôt de la somme des pertes individuelles comptabilisées en dehors des activités poursuivies ;

- (ii) ventiler le montant déterminé en (i) entre les différentes pertes individuelles au prorata de leurs effets respectifs sur l'impôt ;
- (iii) déterminer le montant qui reste, c'est-à-dire la différence entre le montant global à affecter aux composantes figurant en dehors des activités poursuivies et le total des montants affectés aux différentes pertes comptabilisées en dehors des activités poursuivies ;
- (iv) ventiler le montant déterminé en (iii) entre les éléments restants au prorata de leurs effets fiscaux respectifs.

### **Actifs et passifs d'impôt**

35. Dans un état de la situation financière ordonné, une entité doit décomposer les actifs et passifs d'impôt différé en un montant courant et un montant non courant selon le classement de l'actif ou du passif correspondant. Une entité doit classer l'actif ou passif d'impôt différé qui ne se rattache à aucun actif ou passif comptabilisé en fonction de la date à laquelle l'entité s'attend à voir la différence temporaire s'inverser. Une entité doit ventiler toute réduction de valeur attribuable à une juridiction fiscale particulière entre l'actif d'impôt différé courant et l'actif d'impôt différé non courant de cette juridiction au prorata de leurs montants respectifs.

### **Compensation**

36. Une entité doit compenser les actifs et passifs d'impôt exigible lorsqu'elle :
- a) a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants  
et qu'elle
  - b) a l'intention soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.

Une entité doit appliquer les paragraphes B44 et B45 pour déterminer si elle remplit ces exigences.

37. Une entité doit compenser les actifs d'impôt différé (nets de toute réduction de valeur) et les passifs d'impôt différé de la façon suivante :
- a) compensation du montant courant d'actif d'impôt différé et du montant courant de passif d'impôt différé ;
  - b) compensation du montant non courant d'actif d'impôt différé et du montant non courant de passif d'impôt différé ;

lorsque :

- c) l'entité a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt courants ;

et que

- d) les actifs et passifs d'impôt différé se rapportent à des impôts prélevés par le même fisc :
- (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 période future au cours de laquelle elles s'attendent à régler ou à recouvrer des montants importants d'actifs ou de passifs d'impôt différé.

L'entité qui a un droit juridiquement exécutoire de compensation et qui a l'intention de régler le montant net au cours de certaines périodes mais pas d'autres doit appliquer le paragraphe B46.

### **Écarts de change sur passifs ou actifs d'impôt étranger**

38. IAS 21, *Effets des variations des cours des monnaies étrangères*, prescrit la comptabilisation en résultat des effets d'écart de change spécifiques, mais ne précise pas comment classer les effets de tels écarts. Une entité doit faire un choix de méthode comptable et décider si elle classe ou non en tant que charge d'impôt les effets de tels écarts de change sur les passifs et actifs d'impôt étranger.

### **Intérêts et pénalités**

39. Une entité doit faire un choix de méthode comptable et décider si elle classe ou non les intérêts et pénalités à payer au fisc en tant que charges d'impôt.

### **Informations à fournir**

40. **Une entité doit fournir des informations qui informent les utilisateurs de ses états financiers des conséquences des transactions et des autres événements comptabilisés sur les impôts exigible et différé.**

### **Analyse de la charge d'impôt comptabilisée en résultat**

41. Une entité doit indiquer séparément chacune des composantes de la charge d'impôt comptabilisée en résultat. Ces composantes sont, par exemple :

- a) la charge d'impôt exigible au titre du bénéfice imposable de la période courante ;
- b) tout ajustement comptabilisé au titre de l'impôt exigible des périodes antérieures, en isolant notamment l'effet des diverses issues possibles d'un examen du fisc, déterminé selon le paragraphe 26 ;
- c) le montant de la charge d'impôt différé afférente à la naissance ou au renversement des différences temporaires ;

- d) le montant de la charge d'impôt différé afférente à des modifications des taux d'impôt ou à l'assujettissement à de nouveaux impôts ;
  - e) l'effet sur la charge d'impôt différé de toute variation de l'effet des issues possibles d'un examen de la part du fisc, déterminé selon le paragraphe 26 ;
  - f) les ajustements de la charge d'impôt différé résultant d'un changement de statut fiscal de l'entité ou de ses actionnaires ;
  - g) toute variation de réduction de valeur, en indiquant séparément toute variation attribuable à un avantage fiscal qui diminue la charge d'impôt exigible ;
  - h) le montant de charge d'impôt afférent à des changements de méthodes comptables ou à des erreurs lorsque ces changements ou erreurs sont pris en compte dans le résultat conformément à IAS 8, *Méthodes comptables, changements dans les estimations comptables et erreurs*, ou aux dispositions transitoires spécifiques d'une autre norme.
42. Une entité doit fournir une explication de la relation entre la charge d'impôt comptabilisée en résultat et le résultat avant impôt en présentant un des rapprochements suivants ou les deux :
- a) un rapprochement chiffré entre la charge d'impôt et le produit du résultat comptable par le ou les taux d'impôt applicable(s), et ce, en précisant le mode de calcul des taux d'impôt applicables ;
  - b) un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, et ce, en précisant le mode de calcul du taux d'impôt applicable.
43. Le taux d'impôt applicable est le taux d'impôt du pays où l'entité a son siège social, et il résulte de l'addition du taux d'impôt national et des taux d'impôts locaux qui s'appliquent à un bénéficiaire imposable d'un niveau similaire. Le taux d'impôt effectif moyen correspond au quotient de la charge d'impôt comptabilisée en résultat par le résultat avant impôt.
44. Une entité doit fournir une explication des modifications apportées aux taux d'impôt applicables par rapport à la période de reporting précédente.

### Charge d'impôt comptabilisée dans les autres éléments du résultat global ou les capitaux propres

45. Une entité doit indiquer le montant global d'impôts exigible et différé comptabilisé dans les autres éléments du résultat global et le montant total d'impôts exigible et différé comptabilisé directement dans les capitaux propres.

### Analyse des variations des actifs et passifs d'impôt différé

46. Une entité doit indiquer, pour chaque type de différence temporaire et pour chaque type de perte fiscale ou de crédit d'impôt non utilisés :

- a) le montant des passifs et actifs d'impôt différé pour chacune des périodes présentées ;
  - b) une analyse chiffrée de la variation des passifs et actifs d'impôt différé, en isolant notamment chacun des éléments mentionnés aux paragraphes 41 (c) à (f) et au paragraphe 45 ;
  - c) la date d'expiration, le cas échéant, des différences temporaires et des pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés.
47. Une entité doit indiquer le montant de toute réduction de valeur et de toute variation de réduction de valeur ainsi qu'une description de tout événement ou changement de circonstances à l'origine de cette variation.

### Autres informations à fournir

48. L'entité doit :

- a) dans le cas où elle paie des impôts à un taux plus élevé ou plus faible lorsqu'elle distribue tout ou partie de son résultat ou de ses résultats non distribués aux actionnaires, fournir une estimation de ses distributions futures et de leur effet sur le taux d'impôt utilisé pour évaluer les actifs et passifs d'impôt différé ;
- b) pour les activités abandonnées, indiquer la charge d'impôt qui se rattache :
  - (i) au profit ou à la perte comptabilisé lors de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente ou lors de la cession des actifs ou du groupe destiné à être cédé qui constituent l'activité abandonnée ;
  - (ii) au résultat avant impôt des activités abandonnées au titre de la période ;
- c) indiquer le montant total des différences temporaires liées à des investissements dans des filiales ou à des participations dans des coentreprises, pour lesquelles aucun passif d'impôt différé n'a été comptabilisé (voir paragraphe B5) ;
- d) en cas de cession d'actifs ou de passifs entre composantes d'un groupe consolidé implantées dans des juridictions fiscales ayant des taux d'impôt différents, indiquer :
  - (i) les actifs et passifs d'impôt différé résultant de ces cessions ;
  - (ii) l'effet net de ces cessions sur la charge d'impôt, soit pour l'ensemble des cessions, soit pour les seules cessions dont le calendrier ou les modalités ne sont pas habituelles pour le groupe consolidé ;
  - (iii) les effets fiscaux de toute modification survenue depuis la fin de la période de reporting, y compris l'annulation (le renversement) des modalités de ces cessions ;

- e) dans le cas où elle est membre d'un groupe produisant une déclaration fiscale consolidée, indiquer dans ses états financiers individuels ou distincts ou dans les états financiers consolidés d'un sous-groupe :
    - (i) le montant de tout passif ou actif tenant aux impôts à payer à d'autres entités au sein du groupe ou à recevoir de celles-ci ;
    - (ii) les principales caractéristiques de la méthode de ventilation de la charge d'impôt exigible et différé entre les membres du groupe ainsi que la nature et l'effet de tout changement de méthode intervenu au cours des périodes présentées ;
  - f) indiquer les méthodes comptables qu'elle a adoptées pour le classement :
    - (i) des écarts de change sur des actifs ou passifs d'impôt étranger ;
    - (ii) des intérêts et pénalités à payer au fisc ;
  - g) dans le cas où elle n'est pas assujettie à l'impôt parce que son résultat est directement imposé entre les mains de ses propriétaires, mentionner ce fait ainsi que la différence totale entre les bases fiscales et les valeurs comptables des actifs et passifs de l'entité.
49. Une entité doit fournir des informations sur les sources majeures d'incertitudes d'estimation se rattachant à l'impôt afin de permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer les effets financiers possibles de telles incertitudes ainsi que le calendrier de ces effets (par exemple, les effets de litiges non résolus avec le fisc), notamment :
- a) une description de l'incertitude ;
  - b) une indication de ses effets financiers possibles sur les montants comptabilisés au titre de l'impôt et le calendrier de ces effets.

### **Dispositions transitoires et date d'entrée en vigueur**

---

50. Une entité doit appliquer la présente norme [en projet] selon les paragraphes 51 et 52 aux actifs et passifs de l'état de la situation financière d'ouverture de la première période annuelle ouverte à compter du [date à déterminer]. Une entité doit comptabiliser toute variation nette de l'actif et du passif qui en résultera en tant qu'ajustement des résultats non distribués. Elle doit appliquer les modifications de dispositions à l'ensemble des événements et des transactions postérieurs à cette date.
51. En appliquant les modifications de dispositions à ce premier état de la situation financière d'ouverture, une entité doit ne faire aucun virement entre les résultats non distribués et les autres composantes des capitaux propres pour retraiter les montants cumulés comptabilisés antérieurement en résultat, dans les autres éléments du résultat global ou directement en capitaux propres.
52. En appliquant les modifications de dispositions à ce premier état de la situation financière d'ouverture, une entité doit traiter les actifs et passifs acquis dans une

transaction visée par le paragraphe B13 (c) comme s'ils avaient été acquis en dehors d'un regroupement d'entreprises à leur valeur comptable.

### **Retrait d'autres normes**

---

53. La présente norme [en projet] annule et remplace IAS 12, *Impôt sur le résultat*.
54. La présente norme [en projet] annule et remplace SIC-21, *Impôt sur le résultat — Recouvrement des actifs non amortissables réévalués*, et SIC-25, *Impôt sur le résultat — Changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires*.

## Annexe A

### Définitions

---

*La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet].*

<b>Actifs d'impôt différé</b>	<p>Impôts sur le résultat récupérables au cours de périodes futures eu égard :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) à des <b>différences temporaires</b> ;</li> <li>(b) au report de pertes fiscales non utilisées ;</li> <li>(c) au report de crédits d'impôt non utilisés.</li> </ul>
<b>Base fiscale</b>	Montant auquel est évalué, en vertu des réglementations fiscales applicables quasi adoptées, un actif, un passif ou un autre élément.
<b>Bénéfice imposable (perte fiscale)</b>	Résultat d'une période de reporting sur lequel des impôts sur le résultat sont payables ou récupérables et qui est établi selon des règles fixées par le fisc. Le bénéfice imposable est égal au <b>résultat fiscal</b> , moins les montants qui sont déductibles de celui-ci.
<b>Charge d'impôt</b>	Montant total inclus dans le résultat global et les capitaux propres au titre de la période de reporting eu égard à l' <b>impôt exigible</b> et à l' <b>impôt différé</b> .
<b>Crédit d'impôt</b>	Avantage fiscal qui prend la forme d'un montant venant réduire les impôts sur le résultat payables.
<b>Crédit d'impôt pour investissement</b>	Crédit d'impôt qui est directement lié à l'acquisition d'actifs amortissables.

<b>Différence temporaire</b>	Différence entre la valeur comptable d'un actif, d'un passif ou d'un autre élément des états financiers et sa base fiscale, et dont l'entité s'attend à ce qu'elle ait une incidence sur le <b>bénéfice imposable</b> lors du recouvrement ou du règlement de la valeur comptable de l'actif ou du passif (ou, dans le cas d'éléments autres que des actifs ou des passifs, dont l'entité s'attend à ce qu'elle ait une incidence sur le bénéfice imposable dans l'avenir).
<b>Impôt différé</b>	Impôt sur le résultat payable (récupérable) au titre du <b>bénéfice imposable (perte fiscale)</b> de périodes de reporting futures en raison de transactions ou d'événements passés.
<b>Impôt exigible</b>	Impôt sur le résultat payable (recouvrable) au titre du <b>bénéfice imposable (perte fiscale)</b> de la période courante ou de périodes de reporting passées.
<b>Passifs d'impôt différé</b>	Impôts sur le résultat payables au cours de périodes de reporting futures eu égard à des <b>différences temporaires</b> .
<b>Réduction de valeur</b>	Montant qui est comptabilisé en diminution des <b>actifs d'impôt différé</b> de façon à ce que le montant net soit égal au montant maximal dont la réalisation, par voie d'imputation sur le <b>bénéfice imposable</b> , est plus probable qu'improbable.
<b>Résultat fiscal</b>	Résultat pris en compte dans la détermination du <b>bénéfice imposable</b> et qui est établi selon les règles fixées par le fisc.

## Annexe B

### Guide d'application

*La présente annexe fait partie intégrante de la norme [en projet].*

#### **Participations dans des filiales ou des coentreprises**

- B1 Une différence temporaire se crée lorsque la valeur comptable d'une participation dans une filiale ou une coentreprise (c'est-à-dire la part détenue par la société mère ou l'investisseur dans l'actif net d'une filiale ou d'un autre type d'entreprise détenue, y compris la valeur comptable du goodwill) diffère de la base fiscale de la participation et que l'entité s'attend à ce que le recouvrement de la valeur comptable de la participation ait une incidence sur le bénéfice imposable. Diverses situations peuvent générer de telles différences temporaires :
- (a) l'existence de bénéfices non distribués par les filiales ou les coentreprises ;
  - (b) des variations de cours de change lorsque la société mère et sa filiale utilisent des monnaies fonctionnelles différentes ;
  - (c) des variations de la base fiscale, par exemple par application d'un facteur d'indexation.
- B2 Dans des états financiers consolidés, il peut exister une différence temporaire supplémentaire liée à la participation dans une filiale ou une coentreprise, en plus des différences temporaires qui résultent, au sein de la filiale ou de la coentreprise, des actifs et des passifs individuels de celle-ci. Une telle différence temporaire n'est d'ailleurs pas forcément identique à la différence temporaire liée à la participation dans la filiale ou la coentreprise qui figure dans les états financiers individuels de la société mère, puisque la valeur comptable de la participation n'est pas toujours identique dans les deux jeux d'états financiers.
- B3 Des différences temporaires supplémentaires similaires peuvent également être générées lorsque la remise de résultats d'une partie de l'entité à une autre s'accompagne de conséquences fiscales, par exemple dans le cas d'établissements qui, sans être des filiales distinctes, constituent des succursales au point de vue fiscal. L'entité doit alors traiter ces différences temporaires de la même façon que les différences temporaires résultant de participations dans des filiales.
- B4 Une entité doit comptabiliser un passif ou actif d'impôt différé pour toute différence temporaire associée à une participation dans une filiale ou une coentreprise, sauf exceptions mentionnées au paragraphe B5.
- B5 Une entité ne doit pas comptabiliser d'actif ou passif d'impôt différé au titre d'une différence temporaire existant entre la valeur comptable et la base fiscale d'une participation dans une filiale ou une coentreprise étrangère pour autant :
- (a) que cette participation soit d'une durée essentiellement permanente et
  - (b) qu'il soit manifeste que cette différence ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.

- B6 Une participation dans une filiale ou coentreprise étrangère est d'une durée essentiellement permanente dans la mesure où l'entité peut établir qu'elle a des projets précis de réinvestissement des résultats non distribués de sa filiale ou coentreprise, ce qui démontre que la remise des bénéfices en sa faveur sera indéfiniment reportée. L'historique de la filiale ou coentreprise étrangère, ou des programmes futurs définis d'activités ou de remises constituent des exemples d'indications requises pour une telle démonstration.
- B7 Si les circonstances changent et qu'il devient manifeste que l'ensemble ou une partie de la participation dans une filiale ou coentreprise étrangère n'est plus d'une durée essentiellement permanente, l'entité doit comptabiliser un actif ou passif d'impôt différé en conséquence. À l'inverse, s'il devient manifeste que l'ensemble ou une partie de la participation dans une filiale ou coentreprise étrangère est devenu d'une durée essentiellement permanente, l'entité doit décomptabiliser l'actif ou passif d'impôt différé correspondant.
- B8 Lorsqu'une entité perd le contrôle d'une filiale étrangère dans laquelle sa participation était d'une durée essentiellement permanente, elle doit, dans le cas où elle y conserve tout de même une certaine participation, comptabiliser l'actif ou passif d'impôt au titre de cette participation selon les paragraphes B4 et B5 et comptabiliser la charge d'impôt différé qui en découle en résultat.
- B9 Lorsque l'entreprise étrangère détenue devient une filiale, une entité doit décomptabiliser tout actif ou passif d'impôt différé lié à son ancienne participation et comptabiliser un actif ou passif d'impôt différé lié à sa filiale étrangère selon les paragraphes B4 et B5. Elle doit comptabiliser en résultat toute variation de l'actif ou passif d'impôt différé qui en résulte, le cas échéant, en tant que charge d'impôt.

### **Différences temporaires générées lors de la comptabilisation initiale**

- B10 Lorsqu'une différence temporaire est générée lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, l'entité doit décomposer l'actif ou le passif en deux éléments :
- (a) l'actif ou le passif hors effets fiscaux spécifiques à l'entité, c'est-à-dire l'actif ou le passif assorti d'une base fiscale applicable à n'importe quel acteur du marché participant à une transaction portant sur cet actif ou ce passif individuel (c'est-à-dire hors du cadre d'un regroupement d'entreprises) dans cette juridiction fiscale ;
  - (b) tout effet fiscal spécifique à l'entité, c'est-à-dire l'avantage ou le désavantage fiscal résultant d'une différence entre la base fiscale désignée en (a) et la base fiscale applicable à l'entité.
- B11 Une entité doit comptabiliser l'actif ou le passif désigné au paragraphe B10 (a) selon les autres normes.
- B12 Toute différence temporaire résultant d'un écart entre la valeur comptable initiale et la base fiscale applicable à l'entité doit donner lieu à la comptabilisation d'un actif ou passif d'impôt différé par l'entité.

- B13 Une entité doit traiter l'effet de la comptabilisation de l'actif ou du passif et de l'actif ou du passif d'impôt différé de la façon suivante :
- (a) dans le cas où la comptabilisation de l'actif ou du passif affecte le résultat global, les capitaux propres ou le bénéfice imposable, l'entité doit comptabiliser le produit ou la charge d'impôt différé dans le résultat global ou les capitaux propres selon les paragraphes 29 à 34 ;
  - (b) dans le cas d'un regroupement d'entreprises, la comptabilisation de l'actif ou du passif ainsi que de l'actif ou passif d'impôt différé affecte l'évaluation du goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses ;
  - (c) dans tous les autres cas, l'entité doit comptabiliser toute différence entre la contrepartie versée et le total des montants comptabilisés au titre des actifs et des passifs acquis (y compris les montants d'impôt différé) comme une prime négative venant diminuer ou une prime positive venant augmenter l'actif ou passif d'impôt différé. L'entité doit réduire la prime négative ou positive au prorata des variations de l'actif ou du passif d'impôt différé auquel elle se rattache et comptabiliser la charge d'impôt qui en résulte selon les paragraphes 29 à 34. L'entité doit présenter la prime négative ou positive sous la rubrique «impôt différé» de l'état de situation financière. Toutefois, elle ne doit pas en tenir compte pour déterminer la nécessité d'une réduction de valeur ni, le cas échéant, pour évaluer celle-ci selon les dispositions des paragraphes B16 à B25.

### **Différences temporaires générées lors de la réévaluation à la juste valeur**

- B14 Les normes permettent ou imposent la réévaluation à la juste valeur de certains actifs et de certains passifs postérieurement à leur comptabilisation initiale. Pour l'établissement de cette juste valeur, l'hypothèse à retenir quant aux conséquences fiscales du recouvrement de l'actif ou du règlement du passif est celle que retiendraient d'autres acteurs du marché.
- B15 Dans certaines juridictions, la réévaluation d'un actif ou d'un passif à sa juste valeur a une incidence sur le bénéfice imposable de la période en cours. Il en résulte un ajustement de la base fiscale de l'actif ou du passif, ce qui ne génère aucune différence temporaire. Dans d'autres juridictions, la réévaluation d'un actif ou d'un passif n'a pas d'incidence sur le bénéfice imposable de la période de réévaluation et, par conséquent, la base fiscale de l'actif ou du passif ne fait l'objet d'aucun ajustement. La différence entre la valeur comptable de l'actif ou du passif réévalué et sa base fiscale constitue une différence temporaire qui génère un passif ou actif d'impôt différé, à moins que l'entité ne s'attende à ce que le recouvrement ou le règlement de la valeur comptable soit sans incidence sur le bénéfice imposable.

### **Réduction de valeur**

- B16 La réalisation future de l'avantage fiscal tenant à une différence temporaire ou au report en avant de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés dépend de

l'existence d'un bénéfice imposable suffisant et de nature appropriée (par exemple, résultat fiscal de nature ordinaire ou plus-value de cession) dans la période ouverte aux reports en arrière ou en avant aux termes de la réglementation fiscale. Une entité doit comptabiliser une réduction de valeur lorsque, compte tenu des indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'il n'existera pas de bénéfice imposable suffisant pour permettre la réalisation de l'avantage fiscal. L'actif d'impôt différé, soustraction faite de la réduction de valeur, est égal au montant maximal dont la réalisation, par voie d'imputation sur le bénéfice imposable, est plus probable qu'improbable.

B17 Pour permettre la réalisation d'un avantage fiscal tenant à des différences temporaires ou à des pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés, les sources suivantes de bénéfice imposable peuvent être disponibles :

- (a) la diminution future de différences temporaires actuelles, générant des montants futurs imposables relevant du même fisc et relatifs à la même entité imposable :
  - (i) au cours de la même période que celle de la diminution attendue de la différence temporaire génératrice de l'avantage fiscal ; ou
  - (ii) au cours de périodes où il est permis de reporter, en arrière ou en avant, la perte fiscale générée par la diminution mentionnée en (i).

Toutefois, pour déterminer s'il existe un bénéfice imposable qui permette la réalisation d'un avantage fiscal, l'entité ne doit pas tenir compte de la diminution des différences temporaires qui, selon la disposition du paragraphe B5, n'ont pas donné lieu à la comptabilisation de passifs d'impôt différé ;

- (b) un bénéfice imposable futur (à l'exclusion des diminutions futures de différences temporaires actuelles) relevant du même fisc et relatif à la même entité imposable :
  - (i) au cours de la même période que celle de la diminution attendue de la différence temporaire génératrice de l'avantage fiscal ; ou
  - (ii) au cours de périodes où il est permis de reporter, en arrière ou en avant, la perte fiscale découlant de la diminution mentionnée en (i).

Pour évaluer si elle dégagera au cours des périodes futures un bénéfice imposable suffisant pour permettre la réalisation d'un avantage fiscal, une entité ne doit pas tenir compte des montants imposables dont la naissance est attendue dans de futures périodes et qui eux-mêmes généreront des différences temporaires. Cela est dû au fait que l'actif d'impôt différé résultant de ces différences temporaires nécessitera lui-même un bénéfice imposable futur pour pouvoir être utilisé. L'entité ne doit pas non plus tenir compte des distributions futures de résultat de ses filiales étrangères ou de ses coentreprises étrangères, sauf dans la mesure où un passif d'impôt différé a été comptabilisé au titre des résultats non distribués actuels ou des résultats qui ont déjà été remis dans le passé à l'entité par sa filiale ou par la coentreprise.

- (c) des stratégies de gestion fiscale permettant de générer un bénéfice imposable au cours des périodes appropriées.
- B18 Par stratégie de gestion fiscale, on entend des actions (y compris des choix fiscaux) :
- (a) qui sont réalisables et rationnelles,
- (b) que l'entité entreprendrait pour créer ou augmenter le bénéfice imposable d'une période donnée située avant la date d'expiration du droit de reporter en avant la perte fiscale ou le crédit d'impôt et
- (c) qui entraîneraient la réalisation d'actifs d'impôt différé.

Ainsi, il est possible, dans certaines juridictions, de générer un bénéfice imposable ou d'accroître le montant du bénéfice imposable :

- (i) en précipitant la matérialisation de montants imposables afin d'utiliser une période de report sur le point d'expirer (par exemple, en choisissant la comptabilité de caisse ou, au contraire, la comptabilité d'exercice pour l'imposition des produits d'intérêts ou encore en vendant, quitte à les reprendre à bail, des actifs qui se sont appréciés mais dont la base fiscale n'a pas été ajustée pour refléter cette appréciation) ;
- (ii) en différant la demande de certaines déductions entrant dans la détermination du bénéfice imposable ;
- (iii) en modifiant la nature de montants imposables ou déductibles (par exemple, en transformant un montant imposable à titre de bénéfice en montant imposable à titre de plus-value ou de moins-value de cession) ;
- (iv) en troquant des placements exonérés d'impôt contre des placements imposables, par exemple en vendant un actif générant un bénéfice non imposable pour acheter un autre actif générant un bénéfice imposable.

Lorsque les stratégies de gestion fiscale ont une incidence sur le montant de la réduction de valeur, l'entité doit inclure dans leur effet les charges ou les pertes importantes que leur mise en œuvre occasionne, nettes des avantages fiscaux comptabilisables que ces charges ou ces pertes procurent.

- B19 À la fin de chaque période de reporting, une entité doit ajuster le montant de la réduction de valeur en fonction de l'augmentation ou de la diminution du montant d'actif d'impôt différé dont il est désormais plus probable qu'improbable qu'un bénéfice imposable futur permettra la réalisation. Par exemple, l'évolution de l'environnement commercial peut accroître ou au contraire diminuer la probabilité que l'entité pourra dégager un bénéfice imposable suffisant dans l'avenir pour permettre la réalisation de l'actif d'impôt différé. Un autre exemple est le cas où une entité réestime des actifs d'impôt différé à la date d'un regroupement d'entreprises ou ultérieurement (voir paragraphes B39 et B40).

*Indications disponibles de l'existence de sources de bénéfice imposable*

- B20 Les indications disponibles de l'existence de chacune des sources possibles de bénéfice imposable mentionnées au paragraphe B17 varient selon la juridiction fiscale et peuvent aussi varier d'une période à l'autre. Si les indications de l'existence d'une ou plusieurs sources de bénéfice imposable sont suffisantes pour soutenir la conclusion qu'il est plus probable qu'improbable qu'il existera un bénéfice imposable permettant d'utiliser les différences temporaires ou les pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés, une entité n'a pas besoin de tenir compte d'autres sources. En revanche, il faut tenir compte de chaque source pour déterminer le montant de la réduction de valeur à comptabiliser.
- B21 Une entité doit considérer toutes les indications disponibles, tant positives que négatives, pour déterminer si, compte tenu de leurs poids respectifs, il est plus probable qu'improbable qu'un bénéfice imposable sera disponible. D'ordinaire, les informations ayant trait à la situation financière actuelle de l'entité et à ses résultats d'exploitation de l'exercice en cours et des exercices précédents sont immédiatement disponibles. Ces informations historiques trouvent un complément dans l'ensemble des informations actuellement disponibles sur les exercices futurs. Il se peut toutefois que, parfois, il n'y ait pas d'informations historiques disponibles (par exemple, dans le cas d'une entreprise en démarrage) ou que celles qui existent ne soient pas très pertinentes (par exemple, à la suite d'un important changement de circonstances récent), auquel cas il faut d'autres indications pour pouvoir conclure qu'il est plus probable qu'improbable qu'il existera un bénéfice imposable permettant d'utiliser les différences temporaires ou les pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés.
- B22 L'existence de pertes fiscales ou de crédits d'impôt non utilisés constitue une indication forte qu'il risque de ne pas y avoir de bénéfice imposable futur disponible. Voici une liste non limitative d'autres exemples d'indications négatives :
- (a) des prévisions de pertes au cours des tout prochains exercices pour une entité actuellement bénéficiaire ;
  - (b) une situation incertaine qui, en cas de dénouement défavorable, aurait une incidence négative sur l'exploitation et le bénéfice futurs, et ce, de façon permanente ;
  - (c) une période de report en arrière ou en avant tellement courte que la réalisation des avantages fiscaux s'en trouverait limitée si on prévoit qu'une différence importante sera ramenée à zéro en l'espace d'un seul exercice ou que l'entité est dans un secteur d'activité traditionnellement cyclique.
- B23 Par conséquent, une entité qui a un historique de pertes récentes ou pour laquelle il existe d'autres indications négatives doit comptabiliser une réduction de valeur en diminution de l'actif d'impôt différé résultant de pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés de façon à ce que le montant net soit égal à un montant étayé par des différences temporaires suffisantes pour générer un bénéfice imposable dans l'avenir ou, selon d'autres indications convaincantes, par la perspective d'un bénéfice imposable suffisant.

- B24 Voici une liste non limitative d'exemples d'autres indications qui pourraient appuyer la conclusion qu'il n'est pas nécessaire de comptabiliser une réduction de valeur malgré l'existence d'indications négatives :
- (a) des contrats existants ou un carnet de commandes fermes qui généreront des montants de résultat fiscal plus que suffisants pour permettre la réalisation de l'actif d'impôt différé compte tenu des prix de vente existants et de la structure des coûts ;
  - (b) un excédent de la valeur d'actif non comptabilisée sur la base fiscale de l'actif net de l'entité suffisant pour permettre la réalisation de l'actif d'impôt différé ;
  - (c) un historique de résultat solide, à l'exception de la perte génératrice de l'actif d'impôt différé, allié à des indications que la perte a des causes identifiables qui ont peu de chances de se reproduire.
- B25 L'entité doit exercer son jugement lorsqu'elle examine l'effet relatif des indications négatives et positives. Le poids accordé à l'effet potentiel des indications négatives et des indications positives doit être proportionnel à leur vérifiabilité objective. Plus il existe d'indications négatives, plus il est nécessaire de disposer d'indications positives et plus il est difficile de conclure que la réduction de valeur n'a pas besoin d'être égale au montant intégral de l'actif d'impôt différé.

## Évaluation

---

### *Quasi adoption*

- B26 Dans certaines juridictions, la quasi-adoption est acquise seulement lors de l'adoption. Dans d'autres juridictions, les actions du gouvernement en matière de taux d'impôt et de réglementations fiscales ont quasiment l'effet d'une réelle adoption par le législateur, celle-ci pouvant suivre les actions du gouvernement avec un décalage de plusieurs mois. Une entité doit considérer un taux d'impôt comme quasi adopté lorsque les étapes futures qui restent requises en vue de son adoption n'ont pas coutume, traditionnellement, d'avoir une incidence sur le dénouement et qu'elles ont peu de chances d'en avoir une. Aux États-Unis, la quasi-adoption est acquise seulement lors de l'adoption.

### *Changement de statut fiscal*

- B27 Une entité doit comptabiliser l'effet d'un choix de changement volontaire de statut fiscal à compter de la date d'approbation de sa demande ou de la date de dépôt du dernier document requis si la demande n'a pas besoin d'approbation. Une entité doit comptabiliser l'effet d'un changement de statut fiscal qui résulte d'une modification de la réglementation fiscale à compter de la date à laquelle la nouvelle réglementation est quasi adoptée.

*Application de taux d'intérêt différents selon le niveau de bénéfice ou le mode de recouvrement de la valeur de l'actif*

- B28 Lorsque les taux d'impôt qui s'appliquent sont fonction du niveau de bénéfice imposable, une entité doit évaluer l'actif ou le passif d'impôt différé en utilisant la moyenne des taux qu'elle s'attend à voir appliquer au bénéfice imposable prévu des périodes au cours desquelles elle s'attend à ce que les différences temporaires se réduisent, plutôt que les taux marginaux.
- B29 Le paragraphe 15 impose de déterminer la base fiscale selon les déductions qui sont disponibles lors de la vente de l'actif. Si ces déductions ne sont disponibles que par voie de vente, l'entité doit évaluer l'actif ou le passif d'impôt différé en utilisant le taux d'impôt applicable en cas de vente. Si la vente et l'utilisation de l'actif ouvrent droit l'une et l'autre aux mêmes déductions, l'entité doit évaluer l'actif ou le passif d'impôt différé en utilisant le taux applicable au mode selon lequel elle prévoit recouvrer la valeur comptable de son actif ou régler celle de son passif.
- B30 Si un actif est sujet à réévaluation selon IAS 16, *Immobilisations corporelles*, ou selon IAS 38, *Immobilisations incorporelles*, et qu'il ne s'amortit pas, par exemple un terrain ou une immobilisation incorporelle à durée d'utilité indéterminée cela signifie que l'entité prévoit en recouvrer la valeur comptable par voie de vente seulement. De même, dans le cas d'un immeuble de placement qui est évalué à la juste valeur selon IAS 40, *Immeubles de placement* :
- (a) si l'immeuble de placement ne n'était pas amorti si IAS 16 s'appliquait, cela signifie que l'entité prévoit en recouvrer la valeur comptable par voie de vente seulement ;
  - (b) s'il était amorti si IAS 16 s'appliquait, l'entité apprécie si elle prévoit en recouvrer la valeur comptable par voie d'usage ou de vente.

*Effets fiscaux des distributions*

- B31 Dans certaines juridictions, le taux d'impôt est majoré ou minoré lorsque tout ou partie du résultat ou des résultats non distribués est versé sous forme de distribution aux actionnaires. En pareil cas, une entité doit évaluer les actifs et passifs d'impôt exigible et différé en utilisant le taux qu'elle s'attend à voir appliquer lors de la réalisation ou du règlement de l'actif ou passif d'impôt, compte tenu de l'effet de ses distributions futures prévues. Dans d'autres juridictions, l'impôt peut être remboursable ou au contraire payable lorsque tout ou partie du résultat ou des résultats non distribués est versé sous forme de dividendes aux actionnaires. En pareil cas, l'évaluation des actifs et passifs d'impôt exigible et différé doit intégrer l'effet des distributions futures prévues par l'entité.
- B32 Pour déterminer ses attentes relatives aux distributions futures, une entité doit tenir compte de l'expérience passée et aussi se demander si elle prévoit ou non avoir l'intention et la capacité de procéder à des distributions au cours de la période où la réalisation ou le règlement de l'actif ou passif d'impôt différé est attendu. Si l'entité ne prévoit pas faire de distributions, elle doit utiliser le taux applicable aux montants non distribués et ne doit pas anticiper l'effet des distributions futures.

*Pluralité des modes de calcul de l'impôt*

- B33 Dans certaines juridictions, le montant d'impôt qu'une entité est tenue de payer peut se calculer de deux façons ou plus, par exemple, lorsque l'entité est tenue de

verser le plus élevé de deux montants : l'impôt sur le résultat normal ou un montant minimal. En pareil cas, l'entité doit déterminer le taux d'impôt applicable en cohérence avec la réglementation fiscale, compte tenu de toute interaction éventuelle entre les divers modes de calcul possibles.

## **Affectation des impôts exigible et différé**

### **Comptabilisation des avantages fiscaux**

- B34 Une entité doit comptabiliser l'avantage fiscal tenant à un actif d'impôt différé dans la même composante du résultat global ou des capitaux propres que la transaction ou l'événement générateur de l'actif d'impôt différé. Elle doit également comptabiliser dans cette même composante l'effet d'une réduction de valeur comptabilisée en même temps que l'actif d'impôt différé.
- B35 L'événement ou transaction générateur de l'actif d'impôt différé correspond à l'événement ou transaction générateur de la différence temporaire, de la perte fiscale ou du crédit d'impôt et non pas à la source du résultat fiscal sur lequel l'entité impute ou prévoit imputer un avantage fiscal quelconque en vue de le réaliser. En particulier, si une entité comptabilise une perte avant impôt au titre des activités poursuivies et qu'elle réalise l'avantage fiscal qui en résulte en l'imputant sur le résultat fiscal émanant d'une autre composante des états financiers, elle doit comptabiliser un avantage fiscal au titre des activités poursuivies et une charge d'impôt au titre de cette autre composante. Il se peut ainsi qu'un avantage fiscal soit affecté aux activités poursuivies et qu'une charge fiscale soit affectée à cette autre composante, même si la charge d'impôt globale de cette période de reporting est nulle.
- B36 Une entité doit comptabiliser les variations d'une réduction de valeur comme suit :
- (a) selon le paragraphe B40 si la réduction de valeur se rapporte à un montant d'impôt différé acquis par voie de regroupement d'entreprises ;
  - (b) en capitaux propres si la réduction de valeur porte sur des actifs d'impôt différé générés par des transactions (autres que des distributions aux porteurs de capitaux propres) avec des porteurs de capitaux propres agissant en qualité de porteurs de capitaux propres ;
  - (c) dans tous les autres cas que ceux décrits en (a) et (b) :
    - (i) lorsque le résultat au titre de l'exercice en cours cause une diminution de la réduction de valeur, dans la composante où le résultat est comptabilisé ;
    - (ii) lorsqu'un changement de circonstances amène à porter un jugement différent sur la possibilité de récupérer des actifs d'impôt différé au cours des exercices futurs, dans les activités poursuivies.

*Comme l'indique le paragraphe BC97 de la Base des conclusions du présent exposé-sondage, les paragraphes B34A à B36A décrivent une autre méthode possible pour affecter l'impôt au résultat global ou aux capitaux propres, que le Conseil ne se propose pas d'adopter.*

### **Comptabilisation des avantages fiscaux**

B34A Une entité doit comptabiliser l'avantage fiscal lié à un actif d'impôt différé dans la même composante du résultat global ou des capitaux propres que l'événement ou la transaction générateur de l'actif d'impôt différé. Elle doit également comptabiliser dans cette même composante l'effet d'une réduction de valeur, tant initialement qu'ultérieurement.

B35A L'événement ou transaction générateur de l'actif d'impôt différé correspond à l'événement ou transaction générateur de la différence temporaire, de la perte fiscale ou du crédit d'impôt, et non pas la source du résultat fiscal sur lequel l'entité impute ou prévoit imputer un avantage fiscal quelconque en vue de le réaliser. En particulier, si une entité comptabilise une perte avant impôt au titre des activités poursuivies et qu'elle réalise l'avantage fiscal qui en résulte en l'imputant sur le bénéfice imposable émanant d'une autre composante des états financiers, elle doit comptabiliser (a) un avantage fiscal au titre des activités poursuivies et (b) une charge d'impôt au titre de cette autre composante. Il se peut ainsi qu'un avantage fiscal soit affecté aux activités poursuivies et qu'une charge fiscale soit affectée à cette autre composante, même si la charge d'impôt globale de cette période de reporting est nulle.

### **Variations d'effets fiscaux qui n'ont pas été comptabilisés à l'origine dans le résultat global ou les capitaux propres**

B36A Une entité doit comptabiliser les variations d'effets fiscaux qui n'ont pas été comptabilisés à l'origine dans le résultat global ou les capitaux propres dans les activités poursuivies ou les activités abandonnées selon le cas.

## **Groupes produisant une déclaration fiscale consolidée**

- B37 Lorsqu'un groupe d'entités produit une déclaration fiscale consolidée, les états financiers de chaque entité du groupe doivent comprendre la part de la charge d'impôt consolidée qui lui aura été affectée. Si le groupe ne fait pas payer à l'entité la charge d'impôt qui lui a été affectée ni ne paie à l'entité cette charge affectée, celle-ci doit comptabiliser à la fois la charge d'impôt et un montant égal d'apport ou de distribution. L'affectation doit être systématique, logique et conforme aux principes généraux établis dans la présente norme [en projet]. Un exemple de méthode ayant ces qualités est fourni par celle qui consiste à affecter les impôts exigible et différé aux divers membres du groupe en appliquant la présente norme [en projet] à chacun des membres comme s'il s'agissait d'un contribuable distinct<sup>\*</sup>. Voici en revanche des exemples de méthodes qui ne sont pas conformes aux principes généraux établis dans la présente norme [en projet] :
- (a) n'affecter qu'un montant d'impôt exigible payable à un membre du groupe qui présente des différences temporaires imposables ;
  - (b) affecter des impôts différés à un membre du groupe en utilisant une méthode fondamentalement différente de la méthode des différences temporaires décrite dans la présente norme [en projet] ;
  - (c) n'affecter, lorsque le groupe consolidé ne présente pas de charge d'impôt exigible ou différé, aucune charge d'impôt exigible ni différé à un membre du groupe qui présente un bénéfice imposable.

### **Impôt différé résultant d'un regroupement d'entreprises**

- B38 Des différences temporaires peuvent être générées à l'occasion d'un regroupement d'entreprises. Selon IFRS 3, *Regroupements d'entreprises* (révision de 2008), une entité comptabilise les actifs d'impôt différé (ainsi que les réductions de valeur y afférentes) et les passifs d'impôt différé qui résultent de ces différences temporaires en tant qu'actifs ou passifs identifiables à la date d'acquisition. En conséquence, ces actifs et passifs d'impôt différé ont une incidence sur le montant du goodwill ou du profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses comptabilisé par l'entité. Toutefois, selon le paragraphe 21 de la présente norme [en projet], une entité ne comptabilise pas les passifs d'impôt différé résultant de la comptabilisation initiale du goodwill.
- B39 Par suite d'un regroupement d'entreprises, la probabilité pour l'acquéreur de dégager un bénéfice imposable suffisant pour pouvoir réaliser un actif d'impôt différé préexistant à l'acquisition pourrait changer. Il se peut que l'acquéreur considère comme plus probable qu'improbable la réalisation future de son actif d'impôt différé qui exigeait une réduction de valeur avant le regroupement. Par exemple, l'acquéreur peut être en mesure d'utiliser l'avantage que représentent ses pertes fiscales non utilisées en les imputant sur les bénéfices imposables futurs de l'entreprise acquise. À l'inverse, par suite d'un regroupement d'entreprises, il peut s'avérer que l'existence future d'un bénéfice imposable permettant la réalisation de l'actif d'impôt différé cesse d'être plus probable qu'improbable. Dans tous ces

---

\* Dans cette situation, il peut arriver que la somme des montants affectés individuellement aux membres du groupe ne soit pas égale au montant consolidé. L'existence de transactions intragroupe peut d'ailleurs elle aussi causer une telle inégalité. Les critères sont néanmoins satisfaits une fois qu'entrent en jeu les types d'ajustements (y compris les éliminations) auxquels on procède normalement pour préparer les états financiers consolidés.

cas, l'acquéreur comptabilise une augmentation ou une diminution de la réduction de valeur afférente à l'actif d'impôt différé au titre de la période du regroupement d'entreprises, mais sans l'inclure dans la comptabilisation du regroupement d'entreprises. Dès lors, l'acquéreur n'en tient pas compte pour évaluer le goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses qu'il comptabilise lors du regroupement d'entreprises.

- B40 Lorsqu'une entité acquiert des actifs d'impôt différé par voie de regroupement d'entreprises, elle peut avoir à comptabiliser des réductions de valeur à l'égard de ces actifs lors de la comptabilisation initiale du regroupement d'entreprises. Si ces réductions de valeur varient par la suite, l'entité doit comptabiliser leur variation comme suit :
- (a) Si la variation a lieu au cours de la période d'évaluation au sens d'IFRS 3 et qu'elle résulte de nouvelles informations relatives à des faits ou à des circonstances qui existaient déjà à la date d'acquisition, l'entité doit porter cette variation en réduction de la valeur comptable de tout goodwill afférent à l'acquisition. Si la valeur comptable de ce goodwill atteint zéro, l'entité doit comptabiliser le montant de variation restant en résultat.
  - (b) Toutes les autres variations de réductions de valeur doivent être comptabilisées selon les paragraphes B36 (b) et (c).

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

- B41 Dans certaines juridictions fiscales, les entités bénéficient d'une déduction fiscale au titre de la rémunération payée en actions, en options sur action ou en autres instruments de capitaux propres de l'entité. Cette déduction fiscale peut être d'un montant différent de celui de la charge salariale cumulée correspondante, et elle peut intervenir au cours d'une période comptable ultérieure. Par exemple, dans certaines juridictions, une entité comptabilise une charge au titre des services reçus des membres de son personnel en contrepartie de l'attribution d'options sur action, selon la norme IFRS 2, *Paiement fondé sur des actions*, mais il lui faut attendre que les détenteurs exercent leurs options pour pouvoir bénéficier de la déduction fiscale, celle-ci étant calculée sur la base du cours de l'action de l'entité à la date d'exercice.
- B42 Tout comme pour les frais de recherche abordés au paragraphe 16 de la présente norme [en projet], il existe une différence entre la base fiscale des services des membres du personnel reçus jusqu'au jour considéré (montant qui sera admis en déduction par le fisc au cours des périodes futures au titre des services reçus jusqu'au jour considéré) et leur valeur comptable, égale à zéro à l'état de situation financière. Cette différence est une différence temporaire dont résulte un actif d'impôt différé. Si le montant qui sera admis en déduction par le fisc au cours des périodes futures n'est pas connu à la fin de la période, il doit être estimé d'après les informations disponibles à la fin de la période. Par exemple, si le montant qui sera admis en déduction par le fisc au cours des périodes futures dépend du cours de l'action de l'entité à une date future, l'évaluation de la différence temporaire déductible doit être basée sur le cours de l'action de l'entité à la fin de la période.

- B43 Comme il est indiqué au paragraphe B41, la déduction fiscale (ou la déduction fiscale future estimée, calculée selon le paragraphe B42) peut ne pas être égale à la charge salariale cumulée correspondante. Lorsque la déduction fiscale (ou la déduction fiscale future estimée) est supérieure à la charge salariale cumulée correspondante, cela indique que la déduction fiscale est liée non seulement à une charge salariale, mais également à un élément de capitaux propres. Dans cette situation, l'entité doit comptabiliser directement en capitaux propres l'excédent de l'impôt exigible ou différé associé.

## **Présentation**

---

- B44 Une entité a normalement un droit juridiquement exécutoire de compenser un actif d'impôt exigible et un passif d'impôt exigible lorsqu'ils concernent des montants d'impôt sur le résultat perçus par le même fisc et que ce fisc permet à l'entité de faire ou de recevoir un seul paiement net.
- B45 Dans des états financiers consolidés, l'entité doit opérer compensation entre l'actif d'impôt exigible d'une entité du groupe et le passif d'impôt exigible d'une autre entité du groupe lorsque les entités concernées ont un droit juridiquement exécutoire de faire ou de recevoir un seul paiement net et que les entités ont l'intention de faire ou de recevoir un tel paiement net ou de recouvrer la valeur de l'actif et de régler le passif simultanément.
- B46 Dans de rares cas, une entité peut avoir un droit juridiquement exécutoire d'opérer compensation et l'intention de régler le montant net à certaines périodes et pas à d'autres. Dans de tels cas, un échéancier détaillé peut être nécessaire afin d'établir de façon fiable si le passif d'impôt différé d'une entité imposable se traduira par une augmentation de ses versements d'impôt dans la même période que celle au cours de laquelle l'actif d'impôt différé d'une autre entité imposable entraînera une diminution des versements d'impôt de celle-ci.

## Annexe C

### Amendements d'autres normes

*Les amendements de la présente annexe [en projet] doivent être appliqués au titre des périodes annuelles ouvertes à compter du [date à préciser après l'exposé-sondage]. Si une entité adopte la présente norme [en projet] au titre d'une période antérieure, ces amendements doivent être appliqués à cette période antérieure. Dans les paragraphes modifiés, reproduits ci-dessous, les passages ajoutés sont soulignés et les passages supprimés sont barrés.*

C1. Dans les Normes internationales d'information financière (y compris les normes IAS et les interprétations SIC), les renvois à IAS 12, *Impôts sur le résultat*, sont modifiés et remplacés par des renvois à la présente IFRS X, *Impôt sur le résultat*, à moins d'indication contraire dans la présente annexe :

C2. Dans IFRS 1, *Première adoption des Normes internationales d'information financière*, (version révisée de 2008), les paragraphes B1 et D1 sont modifiés et le paragraphe B8, un intertitre et les paragraphes D24 à D26 sont ajoutés :

B1 Une entité doit appliquer les exceptions suivantes :

- (a) ...
- (b) comptabilité de couverture (paragraphes B4 à B6), ~~et~~ ;
- (c) participations ne donnant pas le contrôle (paragraphe B7), ~~et~~ ;
- (d) comptabilisation de l'impôt sur le résultat dans le résultat global et les capitaux propres (paragraphe B8).

B8 Les paragraphes 29 à 34 d'IFRS X, *Impôt sur le résultat*, énoncent les dispositions relatives à la comptabilisation de la charge d'impôt sur le résultat dans le résultat global et les capitaux propres. Certains montants qui sont comptabilisés hors résultat sont présentés dans une composante distincte des capitaux propres avant d'être comptabilisés ultérieurement en résultat lors de la sortie des actifs et passifs correspondants. Une entité ne doit pas appliquer ces dispositions de façon rétrospective. Une entité doit réputer les montants comptabilisés hors résultat nuls à la date de sa transition aux IFRS.

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

- (a) ...
- (m) les actifs financiers ou les immobilisations incorporelles comptabilisés selon IFRIC 12, *Accords de concession de service* (paragraphe D22), ~~et~~ ;
- (n) les coûts d'emprunt (paragraphe D23), ~~et~~ ;

(o) l'impôt différé (paragraphe D24 à D26).

## Impôt sur le résultat

- D24 Une entité applique IFRS X, *Impôt sur le résultat*, aux différences temporaires entre les valeurs comptables des actifs et passifs de son premier état de situation financière d'ouverture en IFRS et leurs bases fiscales. Une entité dont la date de transition est antérieure au [date de la publication d'IFRS X] peut choisir d'appliquer IAS 12, *Impôts sur le résultat*, au titre des périodes présentées ouvertes avant le [date de la publication d'IFRS X].
- D25 Lorsqu'une différence temporaire est générée lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, IFRS X impose à l'entité de décomposer l'actif ou passif en deux éléments :
- (a) l'actif ou passif hors effets fiscaux spécifiques à l'entité ;
  - (b) tout effet fiscal spécifique à l'entité.
- D26 Un premier adoptant n'est pas tenu de se conformer rétrospectivement à cette disposition. Au lieu de cela, le premier adoptant peut :
- (a) comptabiliser l'actif ou passif hors effets fiscaux spécifiques à l'entité à la date du premier état de situation financière d'ouverture en IFRS selon les autres dispositions de la présente norme et
  - (b) comptabiliser un actif ou passif d'impôt différé au titre de toute différence temporaire qui en résulte.
- C3. Dans IFRS 5, *Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées*, les sous-alinéas 33 (b)(ii) et (b)(iv) sont modifiés comme suit :
- 33 (b)(ii) la charge d'impôt sur le résultat associée, en conformité avec le ~~paragraphe 81(h) de IAS 12~~ 48(b)(i) d'IFRS X.
- 33 (b)(iv) la charge d'impôt sur le résultat associée, en conformité avec le ~~paragraphe 81(h) de IAS 12~~ 48 (b)(ii) d'IFRS X.
- C4. Dans IAS 1, *Présentation des états financiers*, le paragraphe 56 est supprimé et le paragraphe 56A est ajouté comme suit :
- 56 ~~[supprimé] Lorsque l'entité présente séparément les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants dans son état de situation financière, elle ne doit pas classer les actifs (passifs) d'impôts différés comme actifs (passifs) courants.~~**
- 56A Une entité doit classer les actifs et passifs d'impôt différé dans l'état de situation financière selon IFRS X, *Impôt sur le résultat*.**

C5. Dans IAS 32, les paragraphes 35, 37 et 39 sont modifiés comme suit :

**35 Les intérêts, dividendes, profits et pertes liés à un instrument financier ou une composante constituant un passif financier doivent être comptabilisés en produit ou en charge au compte de résultat. L'entité doit imputer directement au débit des capitaux propres, ~~nettes de tout avantage d'impôt sur le résultat y afférent~~, les distributions aux porteurs d'instruments de capitaux propres. Les coûts de transaction d'une transaction sur capitaux propres doivent être comptabilisés en déduction des capitaux propres, ~~nets de tout avantage d'impôt sur le résultat y afférent~~. Les avantages d'impôt sur le résultat associés aux distributions ou aux coûts de transaction doivent être comptabilisés selon IFRS X, Impôt sur le résultat.**

37 Lorsqu'elle émet ou acquiert elle-même ses instruments de capitaux propres, une entité encourt habituellement différents coûts. Ces coûts peuvent inclure les droits d'enregistrement et autres droits acquittés aux autorités de réglementation, les sommes versées à des conseils juridiques, comptables et autres conseils professionnels, les coûts d'impression et les droits de timbre. Les coûts de transaction d'une transaction portant sur les capitaux propres sont portés en déduction des capitaux propres (~~nets de tout avantage d'impôt sur le résultat y afférent~~) dans la mesure où il s'agit de coûts marginaux directement attribuables à la transaction portant sur les capitaux propres et qui auraient été évités autrement. Les coûts d'une transaction portant sur les capitaux propres qui est abandonnée sont comptabilisés comme une charge.

39 Le montant des coûts de transaction comptabilisés en déduction des capitaux propres au cours de la période est indiqué séparément selon IAS 1, *Présentation des états financiers*. ~~Le montant correspondant de l'impôt sur le résultat comptabilisé directement en capitaux propres est inclus dans le montant total d'impôt courant et différé porté au crédit ou au débit des capitaux propres présenté selon IAS 12, *Impôts sur le résultat*.~~

C6. Dans IAS 34, *Information financière intermédiaire*, le paragraphe B20 est modifié comme suit, le paragraphe B21 est supprimé et le paragraphe B21A est ajouté :

B20 Les avantages de report en arrière de pertes fiscales sont comptabilisés au cours de la période intermédiaire où se produit la perte fiscale correspondante. ~~IAS 12 indique que « l'avantage lié à une perte fiscale pouvant être imputée sur l'impôt acquitté au titre d'une période antérieure doit être comptabilisé en tant qu'actif ». La réduction correspondante de la charge d'impôt sur le résultat ou l'augmentation correspondante du produit de l'impôt sur le résultat est également comptabilisée. Une telle perte donne lieu à la comptabilisation par l'entité d'un actif d'impôt et d'une diminution de la charge d'impôt selon IFRS X.~~

~~B21 [supprimé] IAS 12 indique qu' « un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt inutilisés dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels imputer cet actif ». Ces critères sont appliqués à la fin de chaque période intermédiaire et, s'ils sont réunis, l'incidence du report déficitaire se reflète dans le calcul du taux d'impôt sur le résultat effectif moyen estimé pour l'exercice.~~

B21A Les crédits d'impôt et les pertes fiscales non utilisés donnent lieu à la comptabilisation par l'entité d'un actif d'impôt différé selon IFRS X. L'entité apprécie la nécessité de procéder à une réduction de valeur des actifs d'impôt différé selon IFRS X à la fin de chaque période intermédiaire.

## Amendements du guide d'application d'autres normes

*Les amendements suivants du guide d'application d'autres normes sont nécessaires pour assurer la cohérence de celles-ci avec l'IFRS X. Le texte ajouté est souligné et le texte supprimé est barré.*

A1 Dans le guide d'application d'IFRS 1, les paragraphes IG5 et IG6 sont supprimés et IG Exemple 2 est modifié comme suit :

- (g) comptabilise un passif fiscal différé net de 6 (20 à 30 %) résultant de :
  - (i) la différence temporelle ~~imposable~~ de 50 (200 moins 150) afférente aux actifs identifiables acquis et aux passifs assumés non liés aux retraites, diminuée de
  - (ii) la différence temporelle ~~déductible~~ de 30 (30 moins zéro) afférente au passif des retraites.

L'entité comptabilise l'augmentation résultante dans le passif d'impôt différé en tant que déduction du résultat non distribué (paragraphe C4 (k) de la Norme). Si une différence temporelle ~~imposable~~ provient de la comptabilisation initiale du goodwill, l'entité B ne comptabilise pas le passif d'impôt différé en résultant (paragraphe ~~15(a)~~ 21 d'~~IAS 12~~ IFRS X, *Impôt sur le résultat*).

## **Approbation par le Conseil d'Impôt sur le résultat publié en mars 2009**

L'exposé-sondage *Impôt sur le résultat* a été approuvé pour publication par les treize membres de l'International Accounting Standards Board.

Sir David Tweedie

Président

Thomas E Jones

Vice-président

Mary E Barth

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Jan Engström

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

John T Smith

Tatsumi Yamada

Wei-Guo Zhang