

Août 2014

Exposé-sondage ES/2014/3

Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes latentes

Projet de modification d'IAS 12

Date limite de réception des commentaires : le 18 décembre 2014

**Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes
latentes**
(Projet de modification d'IAS 12)

Date limite de réception des commentaires : le 18 décembre 2014

Exposure Draft ED/2014/3 *Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses* (Proposed amendments to IAS 12) is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received. Comments need to be received by **18 December 2014** and should be submitted in writing to the address below or electronically using our 'Comment on a proposal' page.

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

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2014 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to the IASB provided that such copies are for personal or internal use, are not sold or otherwise disseminated, acknowledge the IFRS Foundation's copyright and set out the IASB's address in full.

Except as permitted above no part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

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



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

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

**Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes
latentes**
(Projet de modification d'IAS 12)

Date limite de réception des commentaires : le 18 décembre 2014

L'exposé-sondage ES/2014/3 *Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes latentes* (projet de modification d'IAS 12) est publié par l'International Accounting Standards Board (IASB) pour commentaires uniquement. Les propositions sont susceptibles d'être modifiées avant publication du texte définitif pour tenir compte des commentaires reçus. Les commentaires doivent être transmis par écrit d'ici le **18 décembre 2014** à l'adresse indiquée ci-après, ou par voie électronique en utilisant la page « Comment on a proposal ».

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

Avis de non-responsabilité : l'IASB, l'IFRS Foundation, les auteurs et les éditeurs déclinent toute responsabilité en cas de préjudice découlant d'un acte ou du non-accomplissement d'un acte en raison du contenu de la présente publication, que ledit préjudice soit attribuable à une faute ou à une autre cause.

L'IFRS Foundation est titulaire des droits d'auteur sur les Normes internationales d'information financière (IFRS) — qui comprennent également les Normes comptables internationales (IAS) et les Interprétations SIC et IFRIC — ainsi que sur les exposés-sondages et les autres publications de l'IASB et/ou de l'IFRS Foundation.

© 2014 IFRS Foundation®

Tous droits réservés. Il n'est permis de faire des copies de l'exposé-sondage qu'aux fins de la préparation de commentaires à soumettre à l'IASB, et à condition que ces copies servent uniquement à des fins personnelles ou internes, qu'elles ne soient pas vendues ou autrement diffusées, qu'elles fassent mention du droit d'auteur de l'IFRS Foundation et qu'elles indiquent l'adresse complète de l'IASB.

Sauf dans le cas permis ci-dessus, le présent document ne peut être traduit, réimprimé ou reproduit ou utilisé en tout ou en partie sous quelque forme et par quelque moyen que ce soit (électroniquement, mécaniquement, par photocopie, enregistrement ou toute autre méthode actuellement connue ou à venir), ni stocké dans des systèmes de recherche documentaire, sans le consentement écrit préalable de l'IFRS Foundation.

Le texte approuvé des Normes internationales d'information financière et des autres publications de l'IASB est celui qui est publié en anglais par l'IASB. Il est possible d'en obtenir des exemplaires en s'adressant à l'IFRS Foundation. Pour toute question relative aux publications et aux droits d'auteur, veuillez vous adresser à :

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

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



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

L'IFRS Foundation est une organisation à but non lucratif constituée en vertu de la *General Corporation Law* de l'État du Delaware, aux États-Unis, qui exerce ses activités en Angleterre et au Pays de Galles en tant que société étrangère (numéro : FC023235), et dont le bureau principal est situé à l'adresse indiquée ci-dessus.

COMPTABILISATION D'ACTIFS D'IMPÔT DIFFÉRÉ AU TITRE DE PERTES LATENTES
(PROJET DE MODIFICATION D'IAS 12)

SOMMAIRE	<i>page</i>
INTRODUCTION	7
APPEL À COMMENTAIRES	9
MODIFICATIONS [EN PROJET] D'IAS 12 <i>IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT</i>	11

[REMARQUE : L'APPROBATION DE L'EXPOSÉ-SONDAGE PAR LE CONSEIL, LA BASE DES CONCLUSIONS ET LES EXEMPLES DE CALCULS ET DE PRÉSENTATION NE FAISANT PAS PARTIE INTÉGRANTE DES MODIFICATIONS EN PROJET, ILS N'ONT PAS ÉTÉ TRADUITS EN FRANÇAIS.]

Introduction

Le présent exposé-sondage, publié par l'International Accounting Standards Board (IASB), contient des modifications qu'il est proposé d'apporter à IAS 12 *Impôts sur le résultat*.

Ces modifications sont proposées en réponse à une demande adressée à l'IFRS Interpretations Committee (l'« Interpretations Committee ») afin que des éclaircissements soient fournis sur la comptabilisation de l'actif d'impôt différé relatif à un instrument d'emprunt évalué à la juste valeur, dans les circonstances suivantes :

- a) des variations du taux d'intérêt du marché entraînent une baisse de la juste valeur de l'instrument d'emprunt en deçà du coût;
- b) il est probable que le porteur de l'instrument d'emprunt en percevra tous les flux de trésorerie contractuels s'il le conserve jusqu'à son échéance;
- c) le porteur de l'instrument d'emprunt a la capacité et l'intention de détenir l'instrument d'emprunt jusqu'à ce que la baisse de sa juste valeur se résorbe (ce peut être à l'échéance);
- d) la base fiscale de l'instrument d'emprunt demeure égale au coût jusqu'à la vente ou l'échéance de l'instrument d'emprunt. La perte de valeur ne vient pas diminuer la base fiscale de l'instrument d'emprunt, car les critères de comptabilisation d'une perte de valeur à des fins fiscales ne sont pas respectés;
- e) les bénéfices imposables futurs probables du porteur de l'instrument d'emprunt ne suffiront pas à utiliser toutes les différences temporaires déductibles.

C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entité présentant des pertes fiscales achète une obligation à taux fixe de 5 ans qui est émise au taux d'intérêt en vigueur sur le marché et que, par la suite, le taux d'intérêt du marché augmente. Il se peut alors que la juste valeur de l'instrument d'emprunt chute en réponse à la hausse du taux d'intérêt du marché, même si la qualité du crédit de l'obligation ne s'est pas détériorée.

L'Interpretations Committee a signalé à l'IASB un manque d'uniformité dans les pratiques à cause des points de vue divergents qui existent à l'égard des questions suivantes, dont l'IAS 12 ne traite pas directement :

- a) Les diminutions de la valeur comptable d'un instrument d'emprunt à taux fixe, dont le principal est payé à l'échéance, donnent-elles toujours lieu à une différence temporaire déductible si cet instrument d'emprunt est évalué à la juste valeur et que sa base fiscale demeure égale au coût? Plus précisément, donnent-elles lieu à une différence temporaire déductible si le porteur de l'instrument d'emprunt prévoit recouvrer la valeur comptable de l'actif par son utilisation (c'est-à-dire en le conservant jusqu'à l'échéance) et s'il est probable que l'émetteur paiera tous les flux de trésorerie contractuels?
- b) Dans son estimation des bénéfices imposables futurs probables en fonction desquels les différences temporaires déductibles sont appréciées pour utilisation, l'entité suppose-t-elle qu'elle recouvrera plus que la valeur comptable de l'actif si un tel recouvrement est probable? La question est pertinente lorsque les bénéfices imposables provenant d'autres sources ne suffisent pas à utiliser les différences temporaires déductibles relatives aux instruments d'emprunt évalués à la juste valeur. Dans ce cas, l'entité pourrait n'être en mesure de comptabiliser les actifs d'impôt différé au titre des différences temporaires déductibles que s'il est probable qu'elle percevra la totalité des flux de trésorerie de l'instrument d'emprunt et, par conséquent, qu'elle recouvrera plus que la valeur comptable de cet instrument.
- c) Lorsque l'entité détermine si elle peut imputer une différence temporaire déductible à ses bénéfices imposables futurs probables, inclut-elle dans ceux-ci les effets de la résorption des différences temporaires déductibles?
- d) L'entité détermine-t-elle si elle comptabilise un actif d'impôt différé pour chaque différence temporaire déductible prise individuellement, ou prise collectivement avec les autres différences temporaires déductibles? Cette question trouve sa pertinence lorsque, par exemple, en vertu de la législation fiscale, il existe une distinction entre les plus-values et moins-values de cession et les autres profits et pertes fiscaux, et que les moins-values de cession ne peuvent être utilisées qu'en déduction des plus-values de cession.

L'IASB a observé que la principale raison du manque d'uniformité dans les pratiques était l'incertitude concernant l'application de certains des principes d'IAS 12.

L'IASB a conclu que le meilleur moyen de remédier au manque d'uniformité serait d'apporter des éclaircissements sur les questions a) à d) dans les indications obligatoires d'IAS 12, et d'ajouter un exemple qui expliquerait l'application du principe d'IAS 12 à la comptabilisation des actifs d'impôt différé eu égard aux variations de la valeur comptable des instruments d'emprunt évalués à la juste valeur par le biais des autres éléments du résultat global.

En vue d'éviter l'engagement de coûts ou d'efforts déraisonnables, l'IASB propose de limiter l'application rétrospective des modifications qu'il est proposé d'apporter à IAS 12. Selon les propositions, il serait permis — mais pas obligatoire — de retraiter le solde d'ouverture des résultats non distribués ou des autres composantes des capitaux propres de la première période présentée à titre comparatif.

Les nouveaux adoptants des IFRS seraient tenus de procéder à une application rétrospective complète. Ils sont nombreux à devoir déterminer les montants cumulatifs des impôts différés qui auraient été comptabilisés en résultat net, dans les autres éléments du résultat global ou directement dans les capitaux propres jusqu'à la date de transition aux IFRS. IFRS 1 *Première application des Normes internationales d'information financière* ne prévoit pas d'exception ou d'exemption relativement à l'application rétrospective de cette exigence générale. Par conséquent, l'IASB ne propose pas d'apporter une modification à IFRS 1.

Prochaine étape

L'IASB examinera les commentaires reçus à l'égard de ses propositions, puis il décidera d'apporter ou non à IAS 12 les modifications proposées.

Appel à commentaires

L'IASB souhaite obtenir des commentaires sur les propositions énoncées dans le présent exposé-sondage et particulièrement sur les questions posées ci-après. 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 à l'IASB d'autres solutions à envisager, le cas échéant.

L'IASB ne sollicite pas de commentaires sur des éléments qui ne sont pas traités dans le présent exposé-sondage.

Les commentaires doivent être soumis par écrit au plus tard le **18 décembre 2014**.

Questions à l'intention des répondants

Question 1 – Existence d'une différence temporaire déductible

L'IASB se propose de confirmer qu'une diminution de la valeur comptable d'un instrument d'emprunt à taux fixe, dont le principal est payé à l'échéance, donne lieu à une différence temporaire déductible si l'instrument d'emprunt est évalué à la juste valeur et si sa base fiscale demeure égale au coût. Cela vaut, peu importe que le porteur de l'instrument d'emprunt prévoie en recouvrer la valeur comptable par la vente ou l'utilisation (c'est-à-dire en conservant l'instrument jusqu'à l'échéance) ou qu'il soit probable que l'émetteur paie tous les flux de trésorerie contractuels.

Êtes-vous d'accord avec la modification proposée? Pourquoi? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous?

Question 2 – Montant du recouvrement supérieur à la valeur comptable de l'actif

L'IASB se propose de préciser la mesure dans laquelle l'entité tient compte, dans l'estimation de ses bénéfices imposables futurs (paragraphe 29), des recouvrements d'actifs dont le montant est supérieur à la valeur comptable.

Êtes-vous d'accord avec la modification proposée? Pourquoi? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous?

Question 3 – Bénéfices imposables futurs probables en fonction desquels les différences temporaires déductibles sont appréciées pour utilisation

L'IASB se propose de préciser que l'estimation que fait une entité de ses bénéfices imposables futurs (paragraphe 29) exclut les déductions fiscales résultant de la résorption des différences temporaires déductibles.

Êtes-vous d'accord avec la modification proposée? Pourquoi? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous?

Question 4 – Appréciation collective ou individuelle

L'IASB se propose de préciser que l'appréciation relative à la comptabilisation de l'incidence fiscale d'une différence temporaire déductible à titre d'actif d'impôt différé se fait collectivement avec les autres actifs d'impôt différé. Si la législation fiscale limite l'utilisation des pertes fiscales de telle sorte que l'entité ne peut les imputer qu'à un ou des types spécifiés de résultat (par exemple, si l'entité ne peut imputer les moins-values de cession qu'à des plus-values de cession), l'entité doit tout de même apprécier l'actif d'impôt différé collectivement avec les autres actifs d'impôt différé, mais seulement ceux du type approprié.

Êtes-vous d'accord avec la modification proposée? Pourquoi? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous?

Question 5 – Transition

L'IASB se propose d'imposer aux entités qui appliquent déjà les IFRS une application rétrospective limitée des modifications proposées. Ainsi, il devrait être permis — mais pas obligatoire — de retraiter le solde d'ouverture des résultats non distribués ou des autres composants des capitaux propres de la première période présentée à titre comparatif. Les nouveaux adoptants des IFRS seraient tenus de procéder à une application rétrospective complète.

Êtes-vous d'accord avec la modification proposée? Pourquoi? Dans la négative, quelle autre solution proposez-vous?

Pour faire parvenir des commentaires

Les commentaires doivent être transmis à l'IFRS Foundation par l'un des moyens suivants.

Au moyen du formulaire électronique
(méthode privilégiée)

À partir de la page « Comment on a proposal », qui se trouve à l'adresse go.ifrs.org/comment

Par courriel

À l'adresse suivante : commentletters@ifrs.org

Par la poste

IFRS Foundation
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
Royaume-Uni

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

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

Le paragraphe 29 est modifié. Les paragraphes 27A, 29A et 98G ainsi que l'exemple qui suit le paragraphe 26 sont ajoutés. Le texte nouveau est souligné. Les paragraphes 24, 26(d), 27 et 28 sont inclus pour faciliter la mise en contexte, mais ils ne sont pas modifiés.

Différences temporaires déductibles

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

- (a) n'est pas un regroupement d'entreprises ; et
- (b) au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

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

[...]

26 Des exemples de différences temporaires déductibles qui génèrent des actifs d'impôt différé sont présentés ci-après :

- (a) [...]
- (d) certains actifs peuvent être comptabilisés à leur juste valeur, ou peuvent être réévalués, sans que leur base fiscale soit ajustée en conséquence (voir paragraphe 20). Une différence temporaire déductible se produit si la base fiscale de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.

Exemple illustrant le paragraphe 26(d)

Calcul d'une différence temporaire déductible à la clôture de l'exercice 2 :

À l'ouverture de l'exercice 1, l'Entité A investit 1 000 UM dans un instrument d'emprunt dont le nominal de 1 000 UM est payable à l'échéance, dans 5 ans.

L'intérêt, au taux de 2 %, est payé à la clôture de chaque exercice, et il est imposable au moment où il est reçu. Le taux d'intérêt contractuel de 2 % est égal au taux d'intérêt du marché à l'ouverture et à la clôture de l'exercice 1. Le taux d'intérêt du marché grimpe à 5 % à la fin de l'exercice 2, ce qui donne alors lieu à une baisse de la juste valeur de l'instrument d'emprunt, qui passe à 918 UM. Cette baisse est uniquement attribuable à la différence qui existe entre le taux d'intérêt du marché pour l'instrument d'emprunt et son taux d'intérêt nominal. Il est probable que l'Entité A recevra tous les flux de trésorerie contractuels si elle conserve l'instrument d'emprunt jusqu'à l'échéance.

La base fiscale de l'instrument d'emprunt est son coût d'origine.

En vertu de la législation fiscale, le bénéfice imposable (la perte fiscale) sur la base duquel l'impôt sur le résultat est exigible (recouvrable) est soit augmenté (diminué) du profit résultant de la vente de l'instrument d'emprunt, soit diminué (augmenté) de la perte découlant de cette opération.

Ce profit ou cette perte sont calculés à des fins fiscales comme la différence entre le produit reçu et la base fiscale de l'instrument d'emprunt.

La législation fiscale prévoit également que le bénéfice imposable (la perte fiscale) sur la base duquel l'impôt sur le résultat est exigible (recouvrable) est diminué (augmenté) de la perte qui survient si l'émetteur de l'instrument d'emprunt omet de payer le principal dans sa totalité, à l'échéance. Cette perte est calculée à des fins fiscales comme la différence entre le montant du principal que l'émetteur paye et la base fiscale.

En outre, la base fiscale de l'instrument d'emprunt est diminuée par la déduction de la perte de valeur. Toutefois, dans le cas de l'instrument d'emprunt décrit dans le présent exemple, il n'est pas satisfait aux critères qui permettraient la déduction de la perte de valeur à des fins fiscales.

La législation fiscale n'indique pas explicitement les conséquences fiscales du paiement du principal de 1 000 UM dans sa totalité.

La différence entre la valeur comptable de l'instrument d'emprunt dans l'état de la situation financière de l'Entité A (918 UM) et sa base fiscale (1 000 UM) constitue une différence temporaire déductible de 82 UM à la clôture de l'exercice 2 (voir paragraphes 20 et 26(d)). Cela s'explique par le fait que les différences temporaires déductibles sont des différences temporaires entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif dans l'état de la situation financière et sa base fiscale qui donneront lieu à des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale) de périodes futures lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée (voir paragraphe 5).

Exemple illustrant le paragraphe 26(d)

Cette différence donne lieu à une différence temporaire déductible, indépendamment de la question de savoir si l'Entité A prévoit recouvrer la valeur comptable de l'instrument d'emprunt par sa vente ou son utilisation (c'est-à-dire en le conservant jusqu'à l'échéance et en percevant les flux de trésorerie contractuels) ou encore une combinaison des deux. Dans l'un ou l'autre des scénarios suivants, l'Entité A déduit la base fiscale de 1 000 UM de l'actif dans la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale) :

- (a) si l'Entité A vend l'instrument d'emprunt, elle déduira la base fiscale de 1 000 UM dans la détermination du bénéfice imposable de la période correspondant à la vente de l'instrument d'emprunt;
- (b) si l'Entité A conserve l'instrument d'emprunt jusqu'à l'échéance (à la clôture de l'exercice 5), elle déduira la base fiscale dans la détermination du bénéfice imposable de la période comprenant la clôture de l'exercice 5, qui correspond à l'échéance (indépendamment de la question de savoir si l'émetteur paye réellement le principal de 1 000 UM dans sa totalité).

Le fait que la législation fiscale n'indique pas explicitement les conséquences fiscales du paiement du principal de 1 000 UM dans sa totalité n'est pas pertinent. La législation fiscale est fondée sur le principe suivant lequel les profits et les pertes qui ont lieu à la vente ou à l'échéance des instruments d'emprunt sont déterminés par la différence entre l'entrée d'avantages économiques et la base fiscale. Par conséquent, le bénéfice imposable (la perte fiscale) sur la base duquel l'impôt sur le résultat est exigible (recouvrable) comprend l'entrée d'avantages économiques relative au paiement du principal de 1 000 UM et la déduction de la base fiscale de l'instrument d'emprunt, qui est également de 1 000 UM.

- 27 La résorption des différences temporaires déductibles conduit à réduire les bénéfices imposables des périodes futures. Néanmoins, des avantages économiques prenant la forme de réductions de paiement d'impôt ne bénéficieront à l'entité que si elle dégage des bénéfices imposables suffisants pour compenser ces déductions. Par conséquent, une entité ne comptabilise des actifs d'impôt différé que s'il est probable qu'elle disposera de bénéfices imposables auxquels les différences temporaires déductibles pourront être imputées.
- 27A Lorsqu'elle apprécie la disponibilité de bénéfices imposables auxquels elle pourrait imputer une différence temporaire déductible, l'entité examine si la législation fiscale limite les sources du bénéfice imposable auquel l'entité peut imputer une déduction lors de la résorption de la différence temporaire déductible. Si la législation fiscale n'impose pas de limite à cet égard, l'entité évalue la différence temporaire déductible collectivement avec toutes ses autres différences temporaires déductibles. Cependant, si la législation fiscale limite l'utilisation des pertes de telle sorte qu'elles ne peuvent être imputées qu'à un type spécifié de résultat, la différence temporaire déductible n'est collectivement évaluée qu'avec les autres différences temporaires déductibles du type approprié.
- 28 Il est probable que l'entité disposera d'un bénéfice imposable auquel elle pourra imputer une différence temporaire déductible lorsqu'il y a suffisamment de différences temporaires imposables, relevant de la même administration fiscale et relatives à la même entité imposable, et dont on s'attend à ce qu'elles se résorbent :
- (a) au cours de la période pendant laquelle on s'attend à ce que les différences temporaires déductibles se résorbent ; ou
- (b) au cours des périodes sur lesquelles la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant.
- Dans ces cas, l'actif d'impôt différé est comptabilisé dans la période au cours de laquelle les différences temporaires déductibles se produisent.
- 29 Lorsque les différences temporaires imposables relevant de la même administration fiscale et relatives à la même entité imposable sont insuffisantes, l'actif d'impôt différé est comptabilisé pour autant :
- (a) qu'il est probable que l'entité dégagera un bénéfice imposable suffisant, relevant de la même administration fiscale et pour la même entité imposable, dans la période au cours de laquelle les différences temporaires déductibles se résorberont (ou lors des périodes sur lesquelles la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant). Pour apprécier si elle dégagera des bénéfices imposables suffisants au cours des périodes futures, l'entité :

- (i) compare les différences temporaires déductibles avec les bénéfices imposables futurs qui excluent les déductions fiscales résultant de la résorption de ces différences temporaires déductibles. Cette comparaison montre dans quelle mesure les bénéfices imposables futurs de l'entité seront suffisants pour que celle-ci puisse déduire les montants résultant de la résorption des différences temporaires déductibles; et
 - (ii) ne tient pas compte des montants imposables résultant des différences temporaires déductibles dont on s'attend à ce qu'elles naissent au cours de périodes futures, car l'actif d'impôt différé résultant de ces différences temporaires nécessitera lui-même l'existence de bénéfices imposables futurs pour pouvoir être utilisé ; ou
- (b) que l'entité a des opportunités de planification fiscale grâce auxquelles elle générera un bénéfice imposable au cours des périodes appropriées.

29A L'estimation des bénéfices imposables des périodes futures (voir paragraphe 29(a)) impose à l'entité d'apprécier si — et dans quelle mesure — il est probable que le montant du recouvrement des actifs de l'entité sera supérieur à leur valeur comptable. L'entité procède à cette estimation en tenant compte de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Il est peu probable que le montant du recouvrement de l'actif soit supérieur à sa valeur comptable si, par exemple, l'actif a récemment été déprécié. Inversement, il est probable que le montant du recouvrement de l'actif soit supérieur à sa valeur comptable si, par exemple, l'actif est évalué au coût et que son exploitation est rentable.

[...]

Date d'entrée en vigueur

[...]

98G La publication de *Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes latentes* (modifications d'IAS 12) [en projet], en [date], a donné lieu à la modification du paragraphe 29 et à l'ajout des paragraphes 27A et 29A ainsi que de l'exemple qui suit le paragraphe 26. L'entité doit appliquer ces modifications pour les exercices ouverts à compter du [date]. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique les modifications à une période antérieure, elle doit l'indiquer. L'entité doit appliquer ces modifications de façon rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Toutefois, il n'est pas obligatoire de retraiter le solde d'ouverture des résultats non distribués ou des autres composantes des capitaux propres de la première période présentée à titre comparatif. Si l'entité ne procède pas à de tels retraitements, elle doit l'indiquer.