

IAS 12 Impôts sur le résultat

Conséquences fiscales multiples du recouvrement d'un actif (IAS 12)

Avril 2020

L'IFRS Interpretations Committee (le Comité) a reçu une demande concernant l'impôt différé lorsque le recouvrement de la valeur comptable d'un actif a des conséquences fiscales multiples. Voici un résumé de la mise en situation décrite dans la demande.

- a. Dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, une entité acquiert un actif incorporel (licence) à durée d'utilité déterminée. Au moment de la comptabilisation initiale, la valeur comptable de la licence est de 100 UM. L'entité entend recouvrer la valeur comptable de la licence par la voie de l'utilisation, et la valeur résiduelle attendue de la licence à son échéance est de zéro.
- b. Les lois fiscales applicables prescrivent deux régimes d'imposition : un régime d'imposition du résultat et un régime d'imposition des plus-values. L'impôt payé en vertu des deux régimes répond à la définition des impôts sur le résultat énoncée dans IAS 12. Le recouvrement de la valeur comptable de la licence a les deux conséquences fiscales suivantes :
 - i. selon le régime d'imposition du résultat, l'entité paie de l'impôt sur les avantages économiques qu'elle tire du recouvrement de la valeur comptable de la licence par son utilisation, mais elle ne se voit accorder aucune déduction fiscale au titre de l'amortissement de la licence (avantages économiques imposables découlant de l'utilisation) ;
 - ii. selon le régime d'imposition des plus-values, l'entité bénéficie d'une déduction fiscale de 100 UM à l'échéance de la licence (déduction pour plus-value).
- c. Ces mêmes lois interdisent à l'entité d'utiliser la déduction pour plus-value dans le but de compenser les avantages économiques imposables découlant de l'utilisation dans la détermination du bénéfice imposable.

Le Comité a été saisi de la question de savoir comment l'entité détermine la base fiscale de l'actif, et comment elle comptabilise et évalue par la suite l'impôt différé.

Le principe fondamental d'IAS 12

Selon le principe fondamental d'IAS 12, tel qu'il est énoncé au paragraphe 10 de cette norme, « une entité doit (sauf quelques exceptions) comptabiliser un passif (actif) d'impôt différé chaque fois que le recouvrement ou le règlement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif augmente (diminue) les paiements futurs d'impôt par rapport à ce qu'ils auraient été si un tel recouvrement (règlement) n'avait pas eu de conséquence fiscale ».

Application du principe fondamental à la mise en situation

Le recouvrement de la valeur comptable de l'actif a deux conséquences fiscales distinctes : des avantages économiques imposables découlant de l'utilisation et une déduction pour plus-value qui ne peut être compensée lors de la détermination du bénéfice imposable. Par conséquent, en application du principe fondamental d'IAS 12, l'entité reflète séparément ces conséquences fiscales distinctes qu'entraîne le recouvrement de la valeur comptable de l'actif.

L'entité identifie les différences temporaires d'une manière qui reflète ces conséquences fiscales distinctes en comparant :

- a. la partie de la valeur comptable de l'actif qui sera recouvrée selon un régime d'imposition, d'une part ;
- b. les déductions fiscales que l'entité recevra selon ce même régime d'imposition (lesquelles sont reflétées dans la base fiscale de l'actif), d'autre part.

Concernant la mise en situation décrite dans la demande, le Comité a conclu que l'entité identifie à la fois :

- a. une différence temporaire imposable de 100 UM, c'est-à-dire qu'en vertu du régime d'imposition du résultat, l'entité recouvrera la valeur comptable de la licence (100 UM), mais ne bénéficiera d'aucune déduction fiscale (autrement dit, la base fiscale ne donne lieu à aucune déduction aux termes de ce régime) ;
- b. une différence temporaire déductible de 100 UM, c'est-à-dire qu'en vertu du régime d'imposition des plus-values, l'entité ne recouvrera pas la valeur comptable de la licence, mais bénéficiera d'une déduction de 100 UM à l'échéance de cette dernière (autrement dit, la totalité de la base fiscale donne lieu à des déductions aux termes de ce régime).

L'entité applique ensuite les dispositions d'IAS 12 conformément aux lois fiscales pertinentes pour comptabiliser et évaluer l'impôt différé au regard des différences temporaires relevées.

S'agissant de la mise en situation décrite dans la demande, le Comité en est venu à la conclusion que les principes et les dispositions d'IAS 12 fournissent une base adéquate pour permettre à une entité de comptabiliser et d'évaluer l'impôt différé. Il a donc décidé de ne pas faire ajouter cette question au programme de normalisation.