

## Traitement comptable des impôts sur le résultat selon les normes IFRS : un regard prospectif

### Définition de la base fiscale des actifs et passifs

#### Introduction

L'IASB a publié le 31 mars dernier son projet de nouvelle norme IFRS relative à la comptabilisation des impôts sur le résultat. Ce projet propose des changements importants par rapport à la norme IAS 12 actuellement en vigueur, qu'il convient d'analyser et d'anticiper.

Ce document s'inscrit dans une série d'articles dédiés aux impacts potentiels des modifications proposées dans le projet pour les entreprises soumises aux IFRS. Chaque article s'articule autour d'un aspect spécifique du projet. Celui-ci porte sur la définition de la base fiscale des actifs et passifs.

Vous pouvez retrouver l'ensemble des articles sur notre site [www.landwell.fr](http://www.landwell.fr) ou [www.pwc.fr](http://www.pwc.fr)

#### Contexte

La base fiscale d'un actif ou d'un passif est un élément déterminant dans le processus de calcul des impôts différés actifs (IDA) et passifs (IDP). Une entreprise évalue en effet ses IDA et ses IDP en comparant la valeur comptable de ses actifs et passifs avec leur base fiscale, et en appliquant le taux d'impôt approprié à la différence qui en résulte.

Simple en apparence, la détermination de la base fiscale des actifs et passifs peut finalement se révéler être l'un des aspects les plus complexes du processus de calcul des IDA et des IDP. Le projet de la nouvelle norme simplifie l'évaluation de la base fiscale.

## Définition de la base fiscale selon la norme IAS 12 actuellement en vigueur

La base fiscale représente le montant attribué à un actif ou à un passif à des fins fiscales. Celle-ci doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entreprise s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou à régler la valeur comptable de ses actifs et passifs. La norme IAS 12 place donc l'anticipation de ces conséquences fiscales sur le chemin critique de la détermination de la base fiscale des actifs et des passifs.

À titre d'illustration, si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable d'un équipement par son utilisation, la base fiscale de cet équipement correspond aux amortissements que l'entreprise pourra déduire de ses résultats imposables futurs. En revanche, si l'entreprise anticipe de recouvrer la valeur comptable de cet équipement en le cédant, sa base fiscale est égale au montant qui sera fiscalement déductible lors de la cession.

Si l'entreprise prévoit de recouvrer la valeur comptable d'un actif en l'utilisant puis en le cédant, la base fiscale, le taux d'impôt applicable et les impôts différés associés doivent en principe traduire la double intention (cession/utilisation). Dans de telles circonstances, il convient à notre avis en pratique de :

- distinguer les différences temporelles résultant de l'utilisation de celles liées à la cession ;
- et pour chacune de ces différences temporelles, déterminer la base fiscale et le taux d'impôt approprié.

### Exemple

Dans le cas d'un regroupement d'entreprises, une société acquiert pour une valeur de 100 un immeuble destiné à être loué. Elle prévoit de céder l'actif après 8 ans bien que la durée de vie du bien soit estimée à 10 ans. Les amortissements comptables ne sont pas déductibles fiscalement mais lors de la cession du bien, le coût d'acquisition constitue la valeur fiscale de référence pour le calcul de la plus-value de cession. Le taux d'impôt applicable au résultat d'exploitation est de 40 % et le taux d'impôt applicable aux produits nets de cession est de 20 %.

Lors de l'acquisition, la valeur comptable est de 100 et la base amortissable à retenir est de 80 (valeur comptable moins valeur résiduelle), soit le montant des amortissements cumulés sur 8 ans. La base fiscale correspondante est nulle dès lors qu'aucune déduction fiscale ne sera permise.

Il s'ensuit à notre avis une différence temporelle taxable de 80 (correspondant à la base amortissable non déductible fiscalement) générant la comptabilisation d'un IDP de  $80 \times 40 \% = 32$ . Cet IDP sera reversé sur 8 ans au fur et à mesure des amortissements pratiqués.

Par ailleurs, la base fiscale du bien au bout de 8 ans sera égale au prix d'acquisition soit 100. La valeur comptable du bien sera de 20 soit une différence temporelle déductible de 80, générant la comptabilisation d'un IDA de  $80 \times 20 \% = 16$ . Cet IDA devrait à notre avis être maintenu tout au long de la vie de l'immobilisation au bilan de la société et se renverser lors de la cession.



## Définition de la base fiscale selon le projet de la nouvelle norme

L'IASB propose une approche en deux étapes :

- Absence de comptabilisation d'un impôt différé si le recouvrement attendu de l'actif ou le règlement du passif n'a aucune incidence sur le bénéfice imposable.
- Pour les éléments ayant un effet sur le résultat fiscal, détermination de la base fiscale comme étant la valeur fiscale :

> d'un actif dans une hypothèse de cession à la date de clôture  
> ou de règlement de la valeur comptable d'un passif à la date de clôture

Ces bases fiscales sont déterminées conformément à la réglementation fiscale en vigueur ou quasi-adoptée.

*Remarque : Comme dans la norme IAS 12 actuellement en vigueur, le projet de la nouvelle norme prévoit les cas où certains éléments ont une base fiscale mais ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs ou passifs au bilan.*

*Par exemple, les frais de recherche et développement sont comptabilisés en charges au fur et à mesure qu'ils sont engagés, mais leur déduction du bénéfice imposable (perte fiscale) n'est admise qu'ultérieurement. Même si la valeur comptable des frais de recherche et développement est nulle, leur base fiscale correspond au montant qui sera déduit au cours des exercices ultérieurs.*

Le fait que le montant déductible puisse être différent selon que l'entreprise utilise ou cède un actif représente l'une des difficultés majeures pour déterminer la base fiscale de cet actif. Comment procéder si la base fiscale d'un actif doit être déterminée en retenant la valeur prise en compte en cas de cession, alors que l'entreprise prévoit finalement de recouvrer cet actif en l'utilisant ? Le projet simplifie la détermination de la base fiscale (plus d'arbitrage utilisation/cession) mais rend plus complexe la détermination du taux d'impôt. La nouvelle norme propose d'évaluer l'impôt de la façon suivante :

- Si les montants ne sont admis en déduction qu'en cas de cession, l'entreprise doit évaluer ses impôts différés en utilisant le taux d'impôt applicable aux cessions,
- Si les montants admis en déduction sont les mêmes en cas d'utilisation (amortissements déductibles) et en cas de cession, l'entreprise doit mesurer ses impôts différés en appliquant le taux d'impôt cohérent avec le mode attendu de recouvrement ou de règlement (voir exemple ci-après).

### Exemple

Une société fait l'acquisition séparée d'un actif ayant une valeur comptable de 150 et une valeur fiscale de 100, soit une différence temporelle imposable de 50. Sa durée de vie est de 5 ans. Les amortissements pratiqués sont déductibles (calculés sur une base de 100). Le montant déductible en cas de cession est égal au coût initial reconnu fiscalement (soit 100) diminué des amortissements déjà déduits préalablement à la cession.

Il n'existe pas d'effet fiscal spécifique à l'entité ; le taux d'impôt applicable au résultat d'exploitation est de 40 % et le taux d'impôt applicable aux produits nets de cession est de 20 %. L'entreprise prévoit d'utiliser cet actif pendant 2 ans, puis de le céder. L'impôt différé passif généré par la différence temporelle imposable de 50 doit être évalué de la façon suivante dès la comptabilisation initiale de l'actif :

Différence temporelle en date d'acquisition = 50

- Dont 20 seront récupérés au travers du plan d'amortissement, en résultat d'exploitation taxé à 40 %

- Dont 30 seront récupérés au moment de la cession du bien après 2 ans, en produit net de cession, taxé à 20 %

La base fiscale de l'actif en cas de cession étant identique à celle en cas d'utilisation, le taux d'impôt à retenir à notre avis serait le suivant :

$(20 \times 40 \% + 30 \times 20 \%) / 50 = (8 + 6) / 50 = 14/50 = 28 \%$

Montant de l'IDP à comptabiliser lors de l'acquisition =  $50 \times 28 \% = 14$

Le mode attendu de recouvrement n'impacte donc pas la base fiscale ou la différence temporelle mais seulement le taux d'impôt applicable.

En outre, cet exemple permet d'illustrer la déconnexion entre les effets fiscaux exigibles au cours de la vie de l'immobilisation et les effets fiscaux différés.

### Exemple

Lors de la première année d'utilisation, la société ne pourra déduire que 20 sur les 30 d'amortissement comptabilisé ; elle va ainsi supporter une charge fiscale courante d'IS au titre de l'amortissement comptable non déductible, soit à hauteur de 10. L'effet impôt courant est donc une charge d'impôt de  $10 \times 40 \% = 4$ .

Parallèlement la réduction de la différence temporelle correspondant au plan d'amortissement pour 10 va induire la comptabilisation en résultat d'un impôt différé actif de  $10 \times 28 \% = 2,8$ .

Il en résulte un écart de 1,2 qui viendra affecter le taux effectif d'impôt de la période considérée.

Ainsi l'utilisation d'un taux moyen attendu (28 % dans notre exemple) a pour effet :

- d'étaler sur la durée de l'exploitation des actifs l'impact fiscal lié à l'existence de plusieurs taux d'impôt, et
- de générer des éléments de réconciliation du taux effectif tout au long de la période d'utilisation de l'immobilisation (avec des impacts sur la preuve d'impôt).

En pratique, la mise en œuvre dans les systèmes d'information pourra s'avérer particulièrement complexe. En effet pour une même catégorie d'immobilisation, il pourra être nécessaire d'utiliser des taux d'impôts différents.

## Application pratique

Une entreprise acquiert un bien (un terrain et un immeuble) dans le cadre d'un regroupement d'entreprises. La juste valeur de l'immeuble est évaluée à 100. Le bien est destiné à la location et donc à générer des revenus immobiliers. L'entreprise prévoit de céder ce bien au bout de 8 ans, alors que la durée de vie de l'immeuble est de 10 ans (soit un amortissement annuel de 10). La réglementation fiscale en vigueur n'admet pas les amortissements de l'immeuble en déduction, mais permet une déduction de 100 lors de sa cession. La valeur nette comptable de l'immeuble sera de 20 lors de sa cession. Les résultats sont soumis à un taux d'impôt standard de 40 % et les plus ou moins values de cession d'actifs à un taux spécifique de 20 %.

### L'évaluation des impôts différés dans les différents référentiels est la suivante :

#### Projet de la nouvelle norme IFRS

Même si les amortissements pratiqués ne sont pas fiscalement déductibles, le coût de l'actif sera déductible lors de sa cession. Lors de l'acquisition, la valeur comptable de l'actif est de 100 et correspond à sa valeur fiscale. Il n'y a donc aucune différence temporelle. Au fur et à mesure de l'amortissement de l'immeuble, la réduction de sa valeur comptable génère une différence temporelle déductible. La réglementation fiscale n'autorisant que la déduction du coût de l'immeuble en cas de cession, le taux d'impôt qui doit être utilisé est donc celui qui s'applique aux plus et moins values de cession d'actifs. Par conséquent, l'entreprise doit comptabiliser un IDA de 2 ( $10 \times 20\%$ ) chaque année et estimer la probabilité de recouvrement de cet IDA. Une provision sur cet IDA pourrait être rendue nécessaire, certaines juridictions ne permettant pas de compenser les résultats taxables et les plus ou moins values de cession d'actifs.

Cet exemple est relativement simple, mais dans une situation plus complexe, la façon dont la nouvelle norme doit être appliquée peut se révéler bien plus délicate.

Supposons que l'entreprise estime la réalisation de l'IDA peu probable (absence de plus-value taxable) et comptabilise à ce titre une provision sur IDA (« Valuation Allowance – VA ») conformément au projet de la nouvelle norme. Les impôts différés comptabilisés seraient alors les suivants :

#### IAS 12

Selon l'interprétation actuelle de la norme IAS 12, l'entreprise doit déterminer la quote-part de l'actif qui sera recouvrée par son utilisation et celle qui sera recouvrée par sa cession. L'entreprise devra ensuite apprécier les conséquences fiscales et les différences temporelles associées pour chacune des quotes-parts définies ci-dessus.

Dans notre exemple, l'entreprise prévoit de recouvrer la valeur comptable de son bien à hauteur de 80 via son utilisation et à hauteur de 20 lors de sa cession. La base fiscale de la quote-part de l'actif recouvrée par son utilisation est nulle, puisque les amortissements pratiqués ne sont pas admis en déduction par l'Administration fiscale. Il en résulte une différence temporelle taxable de 80 et un IDP associé de 32 ( $80 \times 40\%$ ).

La base fiscale du bien en cas de cession est de 100. Il existe donc une différence temporelle déductible de 80 ( $100 - 20$ ) et un IDA associé de 16 ( $80 \times 20\%$ ), constitué au fur et à mesure des amortissements pratiqués. Cet IDA ne sera reconnu que s'il est probable qu'il se réalise, c'est-à-dire s'il existe des résultats taxables de même nature contre lesquels imputer la perte liée à la cession (en pratique donc des plus-values de cession le plus souvent).

	P&L		Bilan		P&L			Bilan
	IDA	VA	Net		IDA	VA	IDP	Net
				Compta. initiale				-32
Année 1	2	-2	0	Année 1	2	-2	4	-28
Année 2	2	-2	0	Année 2	2	-2	4	-24
Année 3	2	-2	0	Année 3	2	-2	4	-20
Année 4	2	-2	0	Année 4	2	-2	4	-16
Année 5	2	-2	0	Année 5	2	-2	4	-12
Année 6	2	-2	0	Année 6	2	-2	4	-8
Année 7	2	-2	0	Année 7	2	-2	4	-4
Année 8	2	-2	0	Année 8	2	-2	4	0

## Des questions se posent

L'application pratique de la définition de la base fiscale introduite par le projet de la nouvelle norme soulève plusieurs questions importantes :

### Quels sont les éléments sur lesquels aucun impôt différé ne doit être constaté ?

Le projet prévoit une première étape qui permet de ne pas constater d'impôt différé si le recouvrement attendu de l'actif ou le règlement prévu du passif n'affecte pas le résultat fiscal.

Mais il ne précise pas ce qu'il faut entendre par effet sur le bénéfice imposable ? Les exemples donnés à titre d'illustration dans l'exposé-sondage ne concernent que des différences permanentes.

En pratique de nombreuses questions se posent, notamment :

- Cette étape concerne-t-elle les effets d'actualisation des créances et des dettes ?

- Doit-on tenir compte de l'intention (utilisation/cession) dans cette première étape ? S'il n'existe pas de différence temporelle en cas d'utilisation de l'actif et si l'entreprise à l'intention d'utiliser l'actif, est-il possible de s'arrêter à la première étape même s'il existe une différence temporelle dans une hypothèse de cession ?

- Cette étape ne fait référence qu'aux actifs et passifs et ne mentionne pas les éléments constatés ou imputés sur les capitaux propres (comment en pratique comptabiliser les effets d'impôt sur ces éléments ?).

### Les entreprises doivent-elles prendre en compte les positions fiscales incertaines lorsqu'elles déterminent la base fiscale de leurs actifs et passifs ?

Une position fiscale prise par une entreprise peut être considérée comme incertaine. Les impôts différés doivent être évalués en tenant compte de positions fiscales incertaines, mais le projet ne précise pas les incidences sur la détermination de la base fiscale.

### Le fait de déterminer la base fiscale des actifs et des passifs en retenant leur valeur fiscale en cas de cession introduira-t-il des traductions comptables contre-intuitives ?

À note avis oui. Prenons l'exemple d'une juridiction dans laquelle les amortissements pratiqués sur un actif sont admis en déduction alors qu'aucun montant n'est déductible en cas de cession. Selon le projet la base fiscale de cet actif serait alors nulle, alors même que l'entreprise prévoit de déduire ses amortissements.

À l'inverse, supposons que la réglementation fiscale applicable n'autorise la déduction du coût de l'actif qu'en cas de cession (amortissements non déductibles) et que l'entreprise a l'intention d'utiliser le bien.

Selon le projet, la base fiscale de l'actif correspondrait alors à son coût, alors même que l'entreprise ne pourra pas déduire les amortissements comptabilisés.

La créance d'impôt (IDA) qui en résulterait pourrait ne jamais être recouvrée.

Se pose alors la question de la dépréciation de cet IDA, faut-il :

- L'évaluer sur la base d'une hypothèse de cession et donc ne pas comptabiliser de provision tant que la juste valeur de l'actif (et donc son prix de cession potentiel) excède sa valeur fiscale ?
- Apprécier la recouvrabilité de cet actif par rapport à la disponibilité de plus-values de cession de même nature ?

Le projet de la nouvelle norme ne répond pas, en l'état, à ces questions.

## Prochaines étapes

Le projet de la nouvelle norme relative à la comptabilisation des impôts sur le résultat a été publié le 31 mars dernier. La période d'appel à commentaires est ouverte jusqu'au 31 juillet 2009. Nous encourageons fortement les entreprises à anticiper les incidences du traitement comptable proposé et à produire des commentaires auprès de l'IASB.

## Contacts

**Thierry Morgant** + 33 1 56 57 49 88

**Marie-Jeanne Morvan** + 33 1 56 57 10 04

**Philippe Kubisa** + 33 1 56 57 80 32

### *Avertissement :*

*Cette publication diffuse des informations fiscales, juridiques ou sociales à caractère général. Cette publication ne peut se substituer à des recommandations ou à des conseils de nature fiscale, juridique ou sociale. Les informations contenues dans cette publication ne constituent en aucune manière un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des auteurs et / ou de Landwell & Associés. Cette publication est la propriété de Landwell & Associés. Toute reproduction et / ou diffusion, en tout ou partie, par quelque moyen que ce soit est interdite sans autorisation préalable.*

*© 2009 Landwell & Associés. Cabinet d'avocats membre du réseau PricewaterhouseCoopers. PricewaterhouseCoopers est composé d'entités juridiques distinctes et indépendantes les unes des autres.*