

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

## Différences temporelles sur les titres de participation

### 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 comptabilisation des impôts différés au titre des différences temporelles sur les titres de participation.

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

Certaines différences temporelles peuvent apparaître entre (i) la valeur comptable d'une participation dans une filiale ou une coentreprise (« Joint-Venture »), c'est-à-dire la quote-part détenue par l'investisseur dans l'actif net d'une filiale ou d'une coentreprise, et (ii) sa valeur fiscale (qui est souvent son coût).

Diverses situations peuvent générer de telles différences temporelles, telles que l'existence de bénéfices non distribués par les filiales ou coentreprises, des variations de cours de change lorsque l'investisseur et ses filiales utilisent des monnaies fonctionnelles différentes ou lorsque la base fiscale de la participation est réduite (par exemple suite à une dépréciation déductible).

L'évaluation de ces différences temporelles peut se révéler extrêmement complexe. Le projet de la nouvelle norme propose de comptabiliser un impôt différé au titre de ces différences temporelles, et prévoit une exception plus restrictive à cette règle générale que celle incluse dans la norme IAS 12.

## Traitement comptable prescrit par le projet de la nouvelle norme

Le projet de la nouvelle norme impose de comptabiliser un impôt différé pour toute différence temporelle sur une participation dans une filiale ou une coentreprise, sauf s'il s'agit d'une participation dans une filiale ou une coentreprise étrangère qui remplissent les conditions suivantes :

- la participation a une durée essentiellement permanente ; et
- il est manifeste que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.

L'IASB a précisé qu'une participation dans une filiale ou une coentreprise étrangère a une durée essentiellement permanente lorsque, par exemple, l'investisseur peut établir qu'il a des projets précis de réinvestissement des résultats non distribués de sa filiale ou de sa coentreprise, ce qui démontre que la remise de bénéfices en sa faveur sera indéfiniment reportée. Pour apprécier le caractère permanent de la participation, il convient d'examiner l'expérience passée du groupe dans les investissements à l'étranger dans des filiales ou coentreprises, les prévisions futures en terme d'activités (Plans Moyen Terme...) et de remontée des résultats.

Le projet n'étend pas cette exception aux participations dans des entreprises associées.

Si un investisseur perd le contrôle de sa participation dans une filiale étrangère, l'exception prévue dans le projet ne s'applique plus, et un impôt différé devrait être comptabilisé au titre de la différence temporelle sur cette participation. À l'inverse, si un investisseur qui ne détenait qu'une part minoritaire dans une participation étrangère en prend le contrôle, il devra procéder de la façon suivante :

- reprendre les impôts différés préalablement comptabilisés au titre de sa participation minoritaire ;
- déterminer, selon le projet de la nouvelle norme, s'il doit reconnaître un impôt différé au titre de sa participation devenue majoritaire ou si l'exception prévue par le projet trouve à s'appliquer.

Toute variation des impôts différés au titre de cette participation devra être reconnue en résultat.

## Comparaison avec la norme IAS 12

La norme IAS 12 et le projet de la nouvelle norme prévoient une exception à la comptabilisation d'impôts différés au titre des différences temporelles relatives à des participations dans des filiales, coentreprises, entreprises associées et succursales.

L'exception incluse dans IAS 12 a néanmoins une portée plus large que celle proposée par le projet, puisqu'elle s'applique aux participations dans des filiales, coentreprises et entreprises associées, qu'elles soient étrangères ou domestiques. Selon IAS 12, l'exception s'applique à toutes ces participations dès lors que les deux critères suivants sont remplis :

- l'investisseur contrôle le renversement de la différence temporelle ;
- il est probable que cette différence ne s'inverse pas dans un avenir prévisible.

L'IASB n'a pas souhaité maintenir l'exception prévue par IAS 12 en l'état, considérant qu'elle n'avait pas de fondement conceptuel. En effet, le pouvoir de contrôler le renversement d'une différence temporelle ne veut pas dire que cette différence temporelle n'existe pas et qu'elle ne doit pas générer un impôt différé. Néanmoins, l'IASB a reconnu que le calcul des impôts différés au titre des différences temporelles sur des participations étrangères jugées « permanentes dans la durée » pouvait se révéler extrêmement complexe si bien que les efforts requis pour effectuer ce calcul ne valaient pas les bénéfices attendus. L'IASB a donc maintenu une exception pour les filiales et coentreprises étrangères.

Cependant, le calcul des impôts différés au titre des différences temporelles relatives aux participations domestiques (i.e. de même nationalité que la société mère) peut être lui aussi extrêmement complexe, en particulier si les filiales concernées et l'investisseur ne sont pas membres d'un même groupe fiscal et si les plus ou moins values réalisées sur la cession des participations ne sont pas exonérées d'impôt. La suppression de l'exception à la comptabilisation d'impôts différés sur de telles différences temporelles peut avoir des conséquences importantes pour les entreprises, que ce soit en termes d'impact dans les états financiers (davantage d'impôts différés à comptabiliser) ou de recensement des informations nécessaires.

## Des questions se posent

Les propositions du projet présentées ci-avant soulèvent plusieurs questions importantes :

### **L'exception à la comptabilisation d'impôts différés concerne les participations dans des filiales et coentreprises étrangères qui sont essentiellement permanentes.**

#### **Que signifie « étrangères » pour un groupe ?**

Le projet ne définit pas cette notion. Ainsi, doit-elle être appréciée par rapport à la mère qui détient directement la participation dans la filiale (ou la coentreprise) ou par rapport à la société mère ultime ?

Notons cependant que les normes US Gaap définissent cette notion comme devant être appréciée par rapport à la mère qui détient directement la participation dans la filiale.

#### **Que doit-on comprendre par « essentiellement permanentes » ?**

Certes, le projet précise qu'un investissement peut être considéré comme essentiellement permanent s'il existe des projets précis de réinvestissement des résultats non distribués de cet investissement. Comment ce critère s'applique-t-il aux investissements qui réalisent des pertes ? Et quelle doit être la position retenue si seulement une partie de cet investissement est considérée comme essentiellement permanente (lorsque par exemple une partie seulement des résultats est distribuée mais que l'autre partie est systématiquement réinvestie) ?

### **Comment les impôts différés sur les investissements dans des filiales, coentreprises et entreprises associées doivent-ils être déterminés en pratique ?**

Le projet propose de reconnaître un impôt différé sur toutes les différences temporelles sur titres de participation dès lors qu'elles n'entrent pas dans le champ des exceptions décrites ci-avant. Mais il ne précise pas si les intentions du Management sur ses investissements doivent être prises en compte (cession, distribution de dividendes...). Il n'apporte pas non plus de précision sur les taux d'impôt qui seraient applicables (taux de cession, taux de distribution...).

Prenons par exemple le cas d'une entreprise qui détient 100 % d'une filiale domestique, et qui n'a pas l'intention de la céder ni de lui faire remonter des dividendes. Comment, dans ce cas, déterminer les impôts différés au titre de la différence temporelle sur cette participation ?

Supposons maintenant que cette même entreprise décide que sa filiale distribuera 20 % de ses résultats. Doit-on calculer un impôt différé sur la différence temporelle entre la valeur comptable et la valeur fiscale de sa participation, et à quel taux, ou doit-on calculer un impôt différé sur le montant qu'il est prévu de distribuer ?

## 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.*