

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

Comptabilisation initiale

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 de la reconnaissance initiale des actifs et des passifs.

Vous pouvez retrouver l'ensemble des articles sur notre site www.landwell.fr/ ou www.pwc.fr

Contexte

Certaines différences temporelles peuvent apparaître lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif. De telles différences se produisent le plus souvent lors d'un regroupement d'entreprises où les actifs et passifs sont comptabilisés à la juste valeur alors que la valeur fiscale reste inchangée. Les différences temporelles peuvent aussi être générées par une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises, si la base fiscale n'est pas égale à la valeur comptable.

Modifications proposées

La norme IAS 12 prévoit une exception à la comptabilisation d'impôts différés pour les différences temporelles entre la valeur comptable des actifs et des passifs et leur valeur fiscale dès lors que ces différences temporelles naissent lors de la comptabilisation initiale des actifs et passifs dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises et qui n'affecte ni le bénéfice (perte) comptable ni le bénéfice (perte) fiscal(e) à la date de la transaction. Par exemple l'acquisition d'un bien pour une valeur de 100, et dont la valeur fiscale amortissable est limitée à 80 : il existe lors de la comptabilisation initiale de l'actif acquis une différence temporelle de 20. Cette transaction n'est pas un regroupement d'entreprises et n'affecte ni le résultat comptable ni le résultat fiscal au moment de la transaction. En application de l'exception prévue par la norme IAS 12, aucun impôt différé ne sera comptabilisé au titre de cette différence temporelle.

Le projet de la nouvelle norme supprime cette exception et propose à la place de procéder de la manière suivante :

a) évaluer l'actif ou le passif en distinguant :

- (i) sa valeur de marché de la même façon que le ferait n'importe quel autre acteur de marché : cette valeur constitue la valeur comptable initiale de l'actif ou du passif ;
- (ii) ses effets fiscaux spécifiques (avantages ou désavantages dus aux spécificités de l'entreprise) ;

b) comptabiliser un impôt différé actif ou passif résultant de la différence temporelle entre la valeur comptable ainsi déterminée (i) et la base fiscale.

L'impact dans les états financiers dépendra de la manière dont est comptabilisée la transaction. Le projet de l'IASB apporte des précisions concernant le traitement des différences temporelles générées lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, le tableau ci-dessous synthétise les propositions de l'IASB.

Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans un regroupement d'entreprises	Un impôt différé actif (IDA) ou passif (IDP) doit être reconnu sur les différences temporelles générées. Cette comptabilisation affecte l'évaluation du goodwill ou le profit résultant d'une acquisition à des conditions avantageuses (en immobilisation incorporelle si le goodwill est positif ; en P&L si le goodwill est négatif).
Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises et qui affecte les capitaux propres, le bénéfice comptable ou fiscal	Lorsque l'opération n'est pas un regroupement d'entreprises et que la comptabilisation initiale 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 en application des règles d'allocation par rapport au sous-jacent. <i>Ex : Une entreprise reçoit un acompte sur une prestation de service future, le profit de cette prestation étant taxable au moment de l'encaissement. Cette opération n'affecte pas le résultat comptable (enregistrement en revenu différé) mais en revanche affecte le résultat fiscal. Un IDA sera comptabilisé en résultat car la transaction affecte le résultat fiscal.</i>
Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises et qui n'affecte ni les capitaux propres, ni le bénéfice comptable ou fiscal	<i>Ex : L'entreprise A achète les titres de B pour 1 000. B est une coquille qui ne détient qu'un actif qui n'est pas une activité. L'acquisition n'est donc pas un regroupement d'entreprises.</i> <i>La valeur fiscale de l'actif est de 0. Il y a donc une différence temporelle taxable de 1 000.</i> Dans ce cas, l'entreprise A comptabilisera un impôt différé. Elle constatera aussi une prime positive ou négative venant augmenter ou diminuer les impôts différés. Cette prime : <ul style="list-style-type: none">- correspond à la différence entre le prix payé et le total des actifs ou passifs comptabilisés (y compris les montants d'impôt différé) ;- doit être imputée sur l'impôt différé correspondant. Toutefois, l'entreprise A ne doit pas tenir compte de la prime pour déterminer la réduction de valeur (« valuation allowance ») d'un IDA. L'entreprise 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 (profit) d'impôt qui en résulte.

Comparaison avec la norme IAS 12 actuelle

Un des changements apporté par le projet concerne l'évaluation des actifs ou passifs. L'entreprise doit évaluer l'actif ou le passif en tenant compte d'une valeur de marché standard i.e. applicable à n'importe quel acteur du marché participant à une transaction portant sur cet actif ou passif individuel dans cette juridiction fiscale. Cela vise les cas où l'évaluation de l'actif ou du passif, c'est à dire le prix payé, tient compte de la valeur d'un effet fiscal spécifique. L'entreprise reconnaîtrait alors un IDA ou un IDP sur les différences temporelles hors effet fiscal spécifique.

Concernant la comptabilisation des impôts différés liés aux différences temporelles générées par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, le projet est similaire à la norme IAS 12 actuellement en vigueur :

- lors d'un regroupement d'entreprises
- lors d'une transaction qui :
 - i. n'est pas un regroupement d'entreprises ; et
 - ii. qui affecte le bénéfice comptable, le bénéfice imposable (perte fiscale) ou les capitaux propres à la date de la transaction.

Dans ce cas, même si le montant des impôts différés peut être différent selon IAS 12 ou selon le projet de la nouvelle norme (et ce en raison de la différence temporelle qui doit être calculée à partir d'une valeur comptable hors effets fiscaux spécifiques), leur mode de comptabilisation reste inchangé.

La différence concerne les différences temporelles générées par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui :

- i. n'est pas un regroupement d'entreprises ; et
- ii. n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale) à la date de la transaction.

IAS 12 ne permet pas aux entreprises de reconnaître un impôt différé sur ces différences temporelles, alors que le projet de la nouvelle norme impose la comptabilisation d'un impôt différé et d'une prime positive ou négative, selon les cas de figure.

Dans la pratique, s'il n'existe pas d'effets fiscaux spécifiques, la prime positive ou négative viendra compenser l'impôt différé ainsi comptabilisé ; il n'y aura donc pas de différence sur les montants nets entre le traitement selon IAS 12 et le projet de la nouvelle norme lors de la reconnaissance initiale de la transaction.

Application pratique

Une entreprise A achète un actif pour 100 dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises et qui n'affecte ni les capitaux propres, ni le bénéfice comptable ou fiscal. Compte tenu d'un agrément accordé par l'Administration fiscale, la société A pourra amortir cet actif sur une base de 100, ou en cas de cession pourra déduire le coût initial de cet actif, soit 100. En revanche, pour les autres acteurs du marché qui ne bénéficient pas de cet agrément, la valeur fiscale, égale à la valeur comptable, est de 80. Le taux d'impôt en vigueur est de 40%.

Selon nous, l'évaluation des impôts différés est la suivante :

Projet de la nouvelle norme IFRS

À notre avis, la société A ne comptabiliserait pas l'actif pour le montant payé, mais devrait évaluer l'actif comme le ferait n'importe quel autre acteur du marché, à savoir 80.

Par conséquent, l'entreprise devrait comptabiliser un IDA de 8 $((100-80)*40\%)$, et une prime de 12 :

Actif	80
IDA	8
Prime	12
Banque	(100)

Dans la mesure où l'actif est fiscalement amortissable sur une base de 100, l'IDA se renversera et la prime sera réduite tous les ans au fur et à mesure de l'amortissement comptable. Il y aura donc un effet sur le taux effectif de l'entreprise lié à la reprise de la prime.

IAS 12

L'entité comptabilisera l'actif pour le prix payé 100. Aucun impôt différé ne sera comptabilisé.

Actif	100
Banque	(100)



Des questions se posent

Les propositions du projet relatives à la reconnaissance des impôts différés lors de la comptabilisation initiale (en dehors d'un regroupement d'entreprises) d'un actif ou d'un passif soulèvent plusieurs questions pratiques importantes :

Comment valoriser les actifs et passifs acquis séparément ?

Le projet prévoit qu'une entreprise doit évaluer ses actifs ou passifs en distinguant (i) leur valeur de marché tel que le ferait n'importe quel acteur du marché participant à une transaction portant sur ces actifs ou ces passifs individuels et (ii) les effets fiscaux spécifiques attachés à ces actifs ou passifs (avantages ou désavantages dus aux spécificités de l'entreprise). Mais, il ne précise pas ce qu'il convient d'entendre par « effet fiscal spécifique à l'entité », ni ce qu'est un « acteur de marché ».

Prenons par exemple une entité A qui acquiert pour 100 les titres d'une société B détenant un actif dont la valeur fiscale chez B (le vendeur) est de 80. Dans le cadre de cette transaction (« share deal »), la valeur fiscale pour l'acquéreur reste inchangée (i.e. 80). Cette entité aurait pu procéder à l'acquisition de cet actif par une transaction générant une valeur fiscale supérieure égale au prix d'acquisition, i.e. 100 (« asset deal »/acquisition de l'actif). Doit-on considérer que le fait d'avoir procédé à une acquisition de titres (« share deal ») générant pour l'actif une valeur fiscale différente de celle qu'il aurait eu dans une acquisition individuelle (« asset deal ») représente un effet fiscal spécifique visé par la proposition de l'IASB ?

Supposons qu'une entreprise obtienne un agrément auprès de l'administration avant une transaction. Le but d'un agrément est d'obtenir des conditions fiscales favorables, et par définition différentes de celles applicables à tous les acteurs. Est-ce que l'entreprise doit ignorer les effets fiscaux de cet agrément lors de l'évaluation du bien ?

Quelle est l'incidence sur le résultat d'une réduction de valeur (« valuation allowance ») d'un IDA sur lequel une prime a été imputée ?

L'exposé sondage prévoit que la prime (négative/positive) :

- ne doit pas être prise en compte lors de la détermination de l'éventuelle réduction de valeur de l'IDA ;
- doit être réduite au prorata des variations de l'IDA auquel elle se rattache ;

En revanche, il n'apporte de précision sur le sort de la prime **en cas de réduction de valeur de l'IDA auquel elle se rattache :**

- Si la comptabilisation initiale d'un IDA nécessite aussi la comptabilisation d'une provision (« valuation allowance »), l'entreprise doit-elle calculer la prime avant ou après la provision ? Est-ce que le calcul de cette prime peut aboutir à ce que la transaction ait un impact immédiat en résultat (comptabilisation d'une charge d'impôt au titre de la « valuation allowance ») ?
- Que doit-on faire si la provision évoquée ci-dessus n'est plus justifiée ? Doit-on réévaluer la prime, ou doit-on l'ignorer lors de la reprise de la « valuation allowance » ?

Selon la réponse apportée, la réduction de valeur d'un IDA sur lequel une prime a été imputée pourrait avoir ou non un effet sur le résultat.

Outre les problèmes pratiques présentés ci-avant, le projet peut, selon certains, poser des difficultés d'ordre conceptuel. Il introduit une modification de la méthode de valorisation initiale des actifs et passifs alors qu'il ne devrait, en principe, viser que la comptabilisation de l'impôt sur le résultat.

Il peut, par ailleurs, être difficile de justifier le principe d'imputation d'une prime sur l'impôt différé et d'en comprendre son utilité, surtout lorsqu'il y a une compensation parfaite entre la prime et l'impôt différé y afférent.

Prochaines étapes

Le projet de la nouvelle norme relative à la comptabilisation de l'impôt 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.