

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

### Comptabilisation des positions fiscales incertaines

#### 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 le traitement comptable des positions fiscales incertaines.

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

Les réglementations fiscales en vigueur sont complexes et souvent sujettes à interprétation. Les entreprises peuvent donc être amenées à prendre des positions fiscales qu'elles ne sont pas certaines de pouvoir maintenir en cas de contrôle de la part de l'Administration fiscale.

Jusqu'à présent, les normes IFRS ne fournissaient aucune précision sur la traduction de ces incertitudes et des risques associés dans les états financiers. Dans son projet de nouvelle norme relative à la comptabilisation des impôts sur le résultat, l'IASB définit la méthode d'évaluation et le traitement comptable des positions fiscales incertaines.

## Évaluation et traitement comptable prescrits par le projet de la nouvelle norme

Le projet requiert que toutes les positions fiscales incertaines (actifs et passifs) soient comptabilisées. Il précise également leur méthode d'évaluation et impose l'utilisation de la moyenne pondérée des montants pouvant faire l'objet d'un redressement (c'est-à-dire la moyenne des montants susceptibles d'être remis en question, pondérés par leur probabilité respective).

Cette évaluation devra être effectuée en prenant comme hypothèse que l'Administration fiscale a connaissance de toutes les positions prises par l'entreprise et dispose de toutes les informations appropriées pour en faire l'analyse. Dans le cadre du processus d'évaluation de ses positions fiscales incertaines, l'entreprise ne devra donc pas prendre en compte la possibilité que ces positions ne soient pas examinées.

Toute modification ultérieure des positions fiscales incertaines ainsi évaluées devra être justifiée par la survenance de nouvelles informations et ne pourra en aucun cas résulter d'une interprétation différente d'informations préalablement disponibles.

S'il détermine la nouvelle approche retenue pour l'évaluation et la comptabilisation des positions fiscales incertaines, le projet de la nouvelle norme ne définit pas ce qu'est une position fiscale incertaine. De plus, cette nouvelle approche exclut la notion de seuil de matérialité en deçà duquel les positions fiscales incertaines ne seraient pas comptabilisées. Ainsi, même les positions fiscales peu risquées (par exemple un niveau de probabilité de réalisation estimé à 95 %) devront faire l'objet d'une évaluation et entrer dans le calcul des actifs et/ou passifs d'impôts courants et différés.



## Comparaison avec la norme IAS 12

Les normes IFRS n'apporte pas de précision sur le traitement comptable des positions fiscales incertaines.

En pratique, les risques fiscaux ne sont comptabilisés que lorsqu'il est probable que les positions fiscales soient remises en question par l'Administration fiscale. Ces positions sont généralement évaluées :

- soit sur la base de la moyenne pondérée de probabilité de survenance des risques encourus,
- soit sur la meilleure estimation possible.

L'approche retenue par le projet de la nouvelle norme conduira à un résultat très différent de ce qui est traduit dans les comptes aujourd'hui en particulier lorsque le niveau de probabilité de survenance des risques encourus est très élevé ou à l'inverse très faible.

### Exemple :

1. Supposons qu'une entreprise décide de déduire un élément de son résultat taxable; la déduction de cet élément génère une économie d'impôt de 100. L'entreprise estime la probabilité que la déduction de cet élément soit rejetée par l'Administration à 20 %.

Économie d'impôt	Probabilité individuelle	Moyenne pondérée
100	80 %	80
0	20 %	0
		<hr/> 80

Dans une approche fondée sur la meilleure estimation possible, l'entreprise reconnaîtrait pleinement l'économie d'impôt de 100 générée par la déduction de cet élément.

En revanche, l'évaluation de sa position fiscale incertaine selon la méthode de la moyenne pondérée la conduirait à ne reconnaître une économie d'impôt que de 80.

Une créance d'impôt (ou une réduction de la dette d'impôt) devrait être constatée pour 80. Lors de la réception de l'économie d'impôt exigible de 100 (ou lors du paiement de la dette d'impôt), la créance de 80 (ou la dette) serait éliminée et une dette d'impôt serait constatée pour 20 (représentant le risque de redressement).

2. Supposons maintenant que l'entreprise estime la probabilité que la déduction de cet élément soit rejetée par l'Administration à 80 %.

Économie d'impôt	Probabilité individuelle	Moyenne pondérée
100	20 %	20
0	80 %	0
		<hr/> 0

Dans une approche fondée sur la meilleure estimation possible, l'impact sur le résultat serait nul, l'économie d'impôt de 100 étant compensée par une position fiscale incertaine de même montant.

En revanche, l'évaluation de sa position fiscale incertaine selon la méthode de la moyenne pondérée la conduirait à reconnaître une économie d'impôt nette de 20.

Une créance d'impôt (ou une réduction de la dette d'impôt) devrait être constatée pour 20. Lors de la réception de l'économie d'impôt exigible de 100 (ou lors du paiement de la dette d'impôt), la créance de 20 (ou la dette) serait extournée, la différence donnant lieu à la comptabilisation d'un passif pour 80 (représentant le risque de redressement).

## Application pratique

Une entreprise réalise un résultat taxable de 10 000. Le taux d'imposition en vigueur est de 40 %.  
L'impôt courant dont l'entreprise est redevable s'élève donc à 4 000.

**Le résultat taxable tient compte d'une déduction de 3 000 qui génère ainsi une économie d'impôt de 1 200. La probabilité que cette déduction totale ou partielle ne soit pas remise en question par l'Administration fiscale est estimée de la façon suivante :**

Économie d'impôt	Probabilité individuelle de non remise en cause de la position	Moyenne pondérée de non remise en cause de la position	Probabilité cumulée
1 200	15 %	180	15%
1 000	20%	200	35%
700	20%	140	55%
500	30%	150	85%
200	15%	30	100%
		700	

**Même si la norme IAS 12 actuellement en vigueur ne prescrit pas le traitement comptable des positions incertaines, nous estimons que l'entreprise pourrait, dans ce cas, utiliser la méthode de la moyenne pondérée ou la meilleure estimation possible, ce qui la conduirait à évaluer ses positions fiscales incertaines de la façon suivante :**

Économie d'impôt selon la moyenne pondérée	700
Économie d'impôt selon la meilleure estimation possible (probabilité de 30 %)	150

**Selon le projet de la nouvelle norme, l'entreprise devrait prendre en compte une économie d'impôt de 700. Elle comptabilisera donc une charge d'impôt courant incluant l'évaluation de ses positions fiscales incertaines (UTP) de la façon suivante :**

	Base		Calcul initial	Ajustement UTP	Calcul incluant les UTP
Charge d'impôt sur revenu imposable	13 000	40%	(5 200)	-	(5 200)
Economie d'impôt sur charges déductibles	(3 000)	40%	1 200	(500)	700
Charge d'impôt nette	10 000	40%	(4 000)	(500)	(4 500)

## Des questions se posent

L'application pratique de la méthode d'évaluation et du traitement comptable des positions fiscales incertaines introduits par le projet de la nouvelle norme soulève plusieurs questions importantes :

### **Comment les entreprises doivent-elles évaluer leurs positions fiscales incertaines lorsque la probabilité de survenance des risques encourus est jugée très faible ?**

Les dispositions du projet imposent d'identifier toutes les positions fiscales incertaines, même lorsque celles-ci sont facilement estimables et que la probabilité d'une issue différente est extrêmement faible (par exemple 90 % de probabilité que la position soit maintenue). Cela aurait pour effet d'accroître la charge de travail requise. Or, l'IASB, dans ses bases de conclusions, précise que l'objectif poursuivi n'était pas d'exiger des entreprises qu'elles collectent des informations complémentaires en application du traitement comptable prescrit. Il propose que les entités n'ignorent pas les informations qui pourraient avoir un effet significatif sur les montants comptabilisés. Que doit-on entendre par ce commentaire ? S'agit-il d'une souplesse offerte aux entreprises qui leur permettrait de prendre en compte un seuil de matérialité dans certains cas ?

### **Comment classer les passifs liés aux positions fiscales incertaines dans les états financiers ?**

Le projet de la nouvelle norme ne précise pas comment les passifs liés aux positions fiscales incertaines doivent être classés dans les états financiers. Doivent-ils être comptabilisés distinctement des actifs et passifs d'impôt (courant et différé) associés ? Dans ce cas, leur allocation en éléments courants ou non courants dépendrait-elle de la date à laquelle l'entreprise s'attend à les recouvrer ou à les payer ?

Une autre approche pourrait consister à classer tous les passifs liés aux positions fiscales incertaines en éléments courants, en considérant que l'entreprise ne peut pas se prévaloir d'un droit inconditionnel de différer un règlement une fois que l'Administration fiscale procède à la mise en recouvrement d'un redressement notifié.

## 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.*