

## IFRS Projet Impôt

Adressez vos commentaires avant le 31 juillet 2009 !

Le 31 mars 2009, l'IASB a publié un exposé sondage sur l'impôt. La future norme IFRS qui résulterait de ce projet devrait être finalisée courant 2010 et ne devrait pas être applicable avant 2011. Elle devrait remplacer la norme existante IAS 12 Impôt et non l'amender. ([www.iasb.org](http://www.iasb.org)).

### Objectif du projet

L'objectif du projet est de réduire les différences entre les IFRS et les US GAAP sur le traitement comptable de l'impôt et de clarifier certains aspects de la norme IAS 12 Impôt.

Selon l'exposé-sondage, l'approche actuelle ne devrait pas changer : l'impôt différé devrait toujours être déterminé sur la base des différences temporelles entre la valeur comptable et la base fiscale.

En revanche, l'IASB propose des changements importants, généralement inspirés de la norme américaine FAS 109.

*Remarque : ce projet a été initialement mené conjointement avec le FASB. Ce dernier a décidé en septembre 2008 de réviser sa stratégie de convergence court terme. Il a ainsi suspendu son projet de révision de la norme FAS 109 en considérant la possibilité qui pourrait s'offrir à certaines sociétés cotées américaines d'adopter les IFRS à terme.*

Les changements qui résulteraient de ce projet pourraient avoir un impact significatif sur les états financiers mais également sur le plan opérationnel, et en particulier sur le processus de collecte, d'évaluation et de suivi de l'impôt.

### Principales modifications envisagées par le projet

#### Suppression de l'exception liée à la reconnaissance initiale d'un actif ou d'un passif

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.

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 ;

c) comptabiliser en réduction ou en augmentation de l'impôt différé ainsi constaté (voir b) ci-avant), toute différence entre la contrepartie versée et le total des montants comptabilisés au titre des actifs et des passifs acquis (y compris les montants d'impôt différé). Cette différence constitue une prime négative ou positive qui vient réduire ou augmenter l'actif ou le passif d'impôt différé. Cette prime est ultérieurement réduite au prorata des variations constatées sur les impôts différés associés par contrepartie d'une charge d'impôt.

À titre d'illustration, l'achat d'un actif immobilisé pour une valeur comptable de 10, mais pour lequel 20 % du prix ne serait pas reconnu fiscalement, nécessiterait de comptabiliser un impôt différé selon les modalités décrites ci-avant.

	€	€
Dr actif immobilisé	10.00	
Dr réduction d'impôt différé passif	0.68	
Cr impôt différé passif (10 - 8 = 2 @ 34,43%)		0.68
Cr banque		10.00

## Commentaire PwC

Avec la suppression de cette exception, davantage d'impôts différés pourrait devoir être constatés. Cette proposition a par ailleurs des incidences comptables plus larges que la comptabilisation des impôts. Elle peut avoir pour effet de modifier la valeur des actifs et passifs dès lors qu'ils incorporent des effets fiscaux spécifiques à l'entité. Ce mode d'évaluation est cohérent avec celui des actifs et passifs acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, les effets spécifiques à l'entité étant dans ce cas inclus dans le goodwill (et non dans les actifs et passifs identifiables).

Mais cette approche soulève des problèmes conceptuels et pratiques. En particulier, est-il pertinent d'imputer une prime sur l'impôt différé ? Que faut-il entendre par « effets fiscaux spécifiques à l'entité » ?

Par ailleurs, la méthodologie proposée devrait être difficile à mettre en œuvre tant lors de la comptabilisation initiale qu'ultérieurement avec le suivi de la prime. L'IASB appelle le public à s'exprimer sur le fait que cette nouvelle approche donnerait une image plus fidèle de la réalité économique des transactions opérées.

### Réduction de l'exception relative aux différences temporelles sur titres consolidés

Les différences temporelles entre la valeur comptable et la valeur fiscale des participations dans des filiales, entreprises associés, coentreprises et investissements dans des succursales peuvent survenir dans un certain nombre de circonstances telles que l'existence de résultats non distribués, une réduction de leur valeur comptable à leur valeur recouvrable (impairment) ou des variations de cours de change lorsque la

société mère et sa filiale sont implantées dans des pays différents.

La norme IAS 12 inclut une exception à la comptabilisation d'impôts différés sur de telles différences temporelles dès lors que le renversement de ces différences temporelles est contrôlé par la société mère et qu'il est probable qu'il ne se produira pas dans un avenir prévisible.

Le projet de la nouvelle norme propose de limiter cette exception aux participations étrangères 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.

## Commentaire PwC

L'évaluation des différences temporelles sur titres consolidés peut se révéler extrêmement complexe, en particulier si les filiales concernées et la société mère ne sont pas membres d'un même groupe fiscal (absence d'une déclaration fiscale consolidée) et si les plus ou moins values réalisées sur la cession des participations n'est pas exonérée d'impôt.

La suppression de l'exception à la comptabilisation d'impôts différés sur de telles différences temporelles pour les filiales de la même nationalité que la mère 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.

### Changements dans l'évaluation de la base fiscale des actifs et passifs et du taux d'impôt

Selon la norme IAS 12, une entreprise doit évaluer ses actifs et passifs d'impôt différé de manière à refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont elle s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs. Autrement dit, la base fiscale et le taux d'impôt utilisés doivent être cohérents avec le mode attendu de recouvrement ou de règlement.

L'exposé sondage propose de supprimer cette approche basée uniquement sur l'intention et de la remplacer par une approche en deux étapes :

- identifier les actifs (passifs) dont le recouvrement (le règlement) n'a pas d'effet sur le bénéfice fiscal : aucun impôt différé ne doit être constaté pour ces actifs (passifs) ;

- pour les éléments ayant un effet sur le bénéfice fiscal, évaluer l'impôt différé en retenant comme base fiscale de l'actif (ou du passif) la valeur utilisée en cas de cession (ou de règlement) à la clôture de l'exercice.

## Commentaire PwC

Conceptuellement, le recours systématique à la base fiscale « de cession » pose question dans la mesure où la plupart des entreprises ont comme intention d'utiliser les actifs et de régler les passifs à l'échéance et non de céder les actifs ou de se désengager de leur passif à la clôture de l'exercice.

En pratique, ce projet pourrait, dans certains cas, aboutir à une déconnexion entre le passif d'impôt différé comptabilisé et l'impôt que l'entreprise estime devoir payer. Il en serait ainsi par exemple lorsque l'intention de l'entreprise est d'utiliser un bien dont la base fiscale et le taux d'impôt diffèrent selon son objet (utilisation ou cession).

La mise en œuvre de ce projet implique, pour les entreprises, d'adapter leurs outils de reporting afin d'être en mesure de réaliser le suivi des valeurs fiscales de cession lorsque celles-ci sont différentes des valeurs d'utilisation. Ce suivi devrait être plus ou moins complexe selon les législations fiscales et la nature des actifs et passifs.

### Comptabilisation de toutes les positions fiscales incertaines

La norme IAS 12 ne fournit 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.

Le projet requiert que toutes les positions fiscales incertaines (actifs et passifs) soient comptabilisées. Il précise également leur méthode d'évaluation : obligation d'utiliser la moyenne pondérée des montants pouvant faire l'objet d'un redressement. Cette évaluation doit 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.

### Commentaire PwC

La nouvelle approche retenue pour la comptabilisation des positions fiscales incertaines peut avoir des impacts significatifs sur les états financiers des entreprises et devrait conduire à comptabiliser davantage d'actifs et de passifs d'impôt.

Elle requiert surtout une analyse plus approfondie et plus systématique des positions fiscales. Même les positions fiscales peu risquées (par exemple un niveau de risque estimé à 5 %) devront faire l'objet d'une évaluation et être prises en compte dans le calcul de l'impôt (courant et différé).

### Comptabilisation des impôts dans les différentes composantes des états financiers

Selon la norme IAS 12, la comptabilisation des impôts courants et différés doit être cohérente avec la comptabilisation de l'opération qui les génère. Le principe de symétrie imposé par la norme implique donc que les effets d'impôt courant et différé soient comptabilisés dans la même composante des états financiers (résultat des activités poursuivies/résultat des activités abandonnées/capitaux propres) que celle dans laquelle l'élément sous-jacent a été initialement reconnu, que ce soit sur le même exercice ou sur un exercice antérieur.

L'IASB propose une approche en convergence avec l'approche US GAAP, qui repose sur des règles d'allocation et non uniquement sur des principes. Le projet définit les règles d'affectation de l'impôt courant et différé aux différentes composantes du résultat global et des capitaux propres. Toutefois, l'IASB a aussi présenté une approche alternative plus proche des principes de la norme IAS 12 et suggère au marché de se prononcer sur ces approches dans le cadre de l'appel à commentaires.

### Commentaire PwC

L'IASB reconnaît que les deux approches sont complexes, difficiles à mettre en oeuvre et qu'elles peuvent produire des effets contre-intuitifs notamment lors de la comptabilisation initiale de certaines opérations. L'IASB a d'ailleurs conclu qu'elles pouvaient être toutes deux considérées comme arbitraires à un certain degré. L'IASB a privilégié l'approche de FAS 109, jugée plus précise que celle requise par IAS 12 et plus cohérente avec l'objectif de convergence poursuivi.

Les deux approches sont ouvertes à commentaires et il convient sans doute d'attacher une importance particulière à ce sujet en raison des enjeux et de la complexité associée.

### Nouvelle présentation des impôts différés dans les états financiers

Actuellement, les actifs et passifs d'impôt différé sont présentés au bilan en éléments non courants, quel que soit le classement de leur sous-jacent.

Le projet de la nouvelle norme propose de s'aligner sur les principes US GAAP, selon lesquels les actifs et passifs d'impôt différé sont présentés au bilan en éléments courants et non courants en fonction du classement de leur sous-jacent.

La provision sur les actifs d'impôt différé devrait être ventilée en courant et en non courant au prorata des actifs d'impôt différé (bruts) courants et non courants.

### Commentaire PwC

La ventilation des actifs et passifs d'impôt différé entre éléments courants et non courants peut représenter une nouvelle source de complexité pour les entreprises.

## Autres modifications proposées

- Le projet propose que les actifs d'impôt différé soient comptabilisés pour leur montant brut et fassent ensuite l'objet d'une provision (« valuation allowance ») pour le montant dont il est probable qu'il ne se réalisera pas ;
- Taux d'imposition des revenus distribués vs revenus non distribués : l'utilisation du taux d'imposition des revenus distribués ou de celui des revenus non distribués pour évaluer les effets d'impôts associés dépendra des pratiques de l'entreprise dans le passé et des distributions futures envisagées ; ce qui pourrait poser des problèmes pratiques d'application. La norme IAS 12 actuellement en vigueur impose l'utilisation du taux d'imposition des revenus non distribués.
- Notes annexes : le projet de la nouvelle norme maintient globalement les informations obligatoires à publier dans les notes annexes ; il propose néanmoins quelques compléments d'information et réduit ainsi les différences avec les exigences de publication des US GAAP.

## Conclusion

Les incidences de cette future norme, si ces propositions devaient être acceptées, doivent être dès à présent anticipées : appréciation des principaux impacts sur les états financiers, identification des conséquences induites sur les outils de reporting pour recenser et collecter les données appropriées, établissement de plan d'actions permettant de répondre aux nouvelles exigences...

Nous encourageons fortement les entreprises à s'exprimer sur ce projet et à produire des commentaires auprès de l'IASB avant le 31 juillet 2009.

## 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.*