



L'impact du régime des impôts différés lors de l'établissement  
des états financiers, en Belgique, au Luxembourg, et sur base de  
l'IAS 12 : Impôts sur le résultat

Mémoire réalisé par  
**Nicolas Heyse**

Promoteur  
**Yvan Stempniewsky**

Lecteur  
**Bénédicte Vessié**

Année académique 2015-2016  
**Master en Sciences de gestion**



## Résumé et conclusions

Les recherches de ce mémoire s'orientent vers l'étude du régime des latences fiscales dans le référentiel comptable belge, luxembourgeois et au regard de la norme internationale IAS 12 : « *Impôts sur le résultat* ». Cette thèse vise à comprendre ce qu'est un impôt différé, pourquoi doit-on en comptabiliser, comment est-il comptablement mis en oeuvre lors de l'établissement des états financiers et quels composants des états financiers influence-t-il : est-ce le bilan ? Le compte de résultat ? Ou encore les annexes aux comptes ? Cette étude s'est principalement focalisée sur les textes légaux et réglementaires, lesquels ont été synthétisés, puis éclairés au travers de la doctrine et des pratiques comptables.

Les recherches ont démontré que les impôts différés apparaissent plus fréquemment lors de l'élaboration des comptes consolidés que des comptes statutaires. De plus, l'origine et l'utilisation du régime des impôts différés diffèrent en Belgique et au Luxembourg. Il en ressort que la comptabilisation des impôts différés est fortement corrélée aux traitements fiscaux en vigueur. L'application d'un tel régime a une portée plus large en normes internationales qu'en Belgique ou au Luxembourg, et implique l'utilisation de la quasi-totalité des composantes des états financiers. Contrairement aux droits comptables nationaux, il doit prendre en considération la possibilité de l'application de traitements fiscaux différents.

Enfin une autre problématique a été identifiée : la comptabilisation des actifs d'impôts différés. Pour qu'un actif d'impôt différé soit enregistré, une entreprise doit posséder suffisamment de bénéfices imposables futurs. Cela implique pour la direction d'une entité de poser des jugements et des estimations comptables avec prudence. Alors que le référentiel international ainsi que la doctrine y relative sont complets en cette matière, les référentiels nationaux n'interdisent ni n'autorisent explicitement la comptabilisation des latences fiscales actives. Tenant compte de la réflexion opérée par la Commission des Normes Comptables belge, il me semble que l'utilisation d'une telle méthode d'enregistrement dans les référentiels comptables belges et luxembourgeois requiert un niveau encore plus élevé de prudence de la part de la direction de l'entreprise.



## Remerciements

Je tiens à adresser mes remerciements aux différentes personnes m'ayant aidé à réaliser ce mémoire.

Tout d'abord, je remercie mon promoteur et directeur de mémoire, Monsieur Stempnierwsky Yvan, professeur à l'Université Catholique de Louvain [UCL] - Mons, pour les diverses observations et pistes de solutions qu'il m'a apportées tout au long de la rédaction de ce mémoire.

Je tiens ensuite à remercier ma faculté Louvain School of Management, et plus spécifiquement la filière Révisorat à l'UCL Mons, pour l'ensemble des méthodes et techniques enseignées durant toute la durée de mon cursus. Elle m'a notamment permis d'appréhender un nouveau droit comptable (Luxembourg), et de me reposer sur des bases techniques et conceptuelles indispensables à la réalisation de ce mémoire.

Je voudrais également remercier PricewaterhouseCoopers Luxembourg, cabinet d'Audit au sein duquel j'ai effectué ma première insertion professionnelle dans le métier de l'Audit. Cette expérience m'a permis de mettre en pratique certains concepts et fondements de la comptabilité étudiés à l'Université.

Enfin je tiens à remercier l'ensemble des personnes qui m'ont personnellement soutenu durant la rédaction de ce travail.

H.N.



## **Préface**

Je suis actuellement étudiant en dernière année en vue de l'obtention d'un diplôme de Master en sciences de gestion à la Louvain School of Management (LSM), faculté de l'Université Catholique de Louvain. En outre, je suis dans le cadre de mes études, une filière spécialisée en révisorat à l'Université Catholique de Louvain - Mons afin de devenir un jour, réviseur d'entreprises belge. Par le biais de ce mémoire, je pourrai appliquer les méthodes enseignées tout au long de mon cursus universitaire, et plus spécialement dans la filière en révisorat, pour étudier un sujet précis de la comptabilité. Mon choix d'étude a porté sur le régime des impôts différés parce que je souhaitais également démontrer qu'il était possible, en tant qu'étudiant, de s'intéresser à une matière abstraite de la comptabilité et d'en faire l'une de ses connaissances particulières.

Tilly, 10-08-2016

Heyse Nicolas



# Table des matières

Résumé et conclusions . . . . .	iii
Remerciements . . . . .	v
Préface . . . . .	vii
<b>Introduction générale</b>	<b>1</b>
<b>Chapitre Introductif : Quoi ? Pourquoi ? Comment ?</b>	<b>3</b>
Section 1 : Sujet en pleine actualité . . . . .	4
Section 2 : Cadre, problématiques et objectifs poursuivis . . . . .	5
Section 3 : Limites de l'étude . . . . .	6
Section 4 : Approche choisie . . . . .	7
<b>Chapitre II : Belgian GAAP</b>	<b>9</b>
Section 1 : L'origine du régime des impôts différés . . . . .	9
Section 2 : Le traitement comptable du régime des impôts différés . . . . .	11
2.1 Enregistrement et évaluation initiale des impôts différés . . . . .	11
2.2 Prise en résultat des impôts différés . . . . .	12
2.3 Ajustements ultérieurs des impôts différés . . . . .	13
2.4 Les impôts différés lors de l'établissement de comptes consolidés . . . . .	14
2.5 Traitements comptables en pratique : les exemples de la CNC . . . . .	16
<b>Chapitre III : Luxembourg GAAP</b>	<b>17</b>
Section 1 : Origine et évolution du concept des impôts différés au Luxembourg . . . . .	18
1.1 L'article 65 de la loi comptable modifiée du 19 décembre 2002 . . . . .	18
1.2 L'article 337* de loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales . . . . .	19
1.3 Le concept des impôts différés avant les modifications de 2013 et 2015	20
1.4 2010 et le concept de la juste valeur . . . . .	21
1.5 Le concept des impôts différés après les modifications de 2013 et 2015	24

Section 2 : Traitement comptable des impôts différés . . . . .	26
2.1 Comptabilisation des impôts différés issus d'actifs évalués à la juste valeur . . . . .	27
2.2 Autres différences entre la charge fiscale du bilan comptable et du bilan fiscal . . . . .	28
2.3 Evaluation . . . . .	28
2.4 En matière de comptes consolidés . . . . .	28
<b>Chapitre IV : Normes Internationales IAS/IFRS - IAS12 : Impôts sur le résultat</b>	<b>31</b>
Section 1 : Brève introduction aux concepts d'IAS 12 . . . . .	31
Section 2 : La balance d'impôts différés au bilan . . . . .	33
2.1 La base comptable de l'actif ou du passif . . . . .	33
2.2 La base fiscale de l'actif ou du passif . . . . .	33
2.3 Différences temporelles . . . . .	34
2.4 Evaluation des impôts différés . . . . .	36
2.5 Quel montant d'actifs d'impôts différés peut-il être comptabilisé au bilan ? . . . . .	38
2.6 Compensation des actifs et des passifs d'impôts différés . . . . .	51
Section 3 : Affectation des charges ou produits d'impôts différés de l'exercice . . . . .	52
3.1 Montants comptabilisés en résultat net . . . . .	52
3.2 Montants comptabilisés hors résultat net . . . . .	53
3.3 Impôts différés issus de transactions dont le paiement est fondé sur des actions . . . . .	54
Section 4 : Impôts différés lors de regroupement d'entreprises . . . . .	56
4.1 Le type de transaction . . . . .	56
4.2 Comptabilisation et évaluation des actifs et passifs identifiables selon IFRS 3 . . . . .	57
4.3 Différences temporelles issues de regroupement d'entreprises . . . . .	57
4.4 Un cas particulier : le goodwill . . . . .	59

4.5 Réestimation et réévaluation des actifs d'impôts différés qui n'étaient initialement pas comptabilisés dans la comptabilité du vendeur . . . . .	60
Section 5 : Informations à fournir en annexes . . . . .	62
5.1 Brève présentation de Colruyt Group . . . . .	62
5.2 Informations à fournir selon la norme IAS 12 . . . . .	63
5.2 Informations à fournir relatives à d'autres normes IAS/IFRS . . . . .	70
Section 6 : Quel futur pour la norme IAS 12 ? . . . . .	73
6.1 Amendement à IAS 12 : comptabilisation d'actifs d'impôts différés au titre de pertes latentes . . . . .	73
6.2 IFRIC : Incertitude relative aux traitements fiscaux . . . . .	76
<b>Chapitre V : Impact des impôts différés dans l'établissement des états financiers</b>	<b>79</b>
Section 1 : Quel référentiel pour quelle société ? . . . . .	79
Section 2 : Le droit comptable belge . . . . .	80
2.1 Lors de l'établissement des comptes statutaires . . . . .	80
2.2 Lors de l'établissement des comptes consolidés . . . . .	80
Section 3 : Le droit comptable luxembourgeois . . . . .	81
3.1 Origine du concept au Luxembourg . . . . .	81
3.2 Affectation au résultat . . . . .	82
3.3 L'importance des annexes . . . . .	82
3.4 Comptabilisation d'impôts différés issus de la consolidation . . . . .	83
Section 4 : Le référentiel international IAS/IFRS . . . . .	83
4.1 Les différences temporelles . . . . .	83
4.2 L'affectation de l'impôt différé . . . . .	84
4.3 Lors de regroupements d'entreprises . . . . .	84
4.4 Les annexes . . . . .	85
4.5 Application de la législation fiscale belge et luxembourgeoise . . . . .	85
3.6 Application d'un cas concret : brève analyse des comptes consolidés de Colruyt Group pour l'exercice 2014-2015 . . . . .	88
Section 5 : La comptabilisation d'actifs d'impôts différés . . . . .	93

<b>Conclusion générale</b>	<b>97</b>
<b>Bibliographie</b>	<b>99</b>
<b>Annexes</b>	<b>105</b>
A.1 : Exemples fournis par la CNC pour le traitement comptable des impôts différés en droit comptable belge . . . . .	107
A.2 : Divergence entre le modèle de la réévaluation et le modèle de la juste valeur . . . . .	113
A.3 : Comptabilisation d'un impôt différé issu d'actifs évalués à la juste valeur en droit comptable luxembourgeois . . . . .	114
A.4 : Processus lors de l'établissement de la balance d'impôts différés . . .	115
A.5 : Illustrations provenant de la norme IAS 12 . . . . .	116
A.6 : Illustrations provenant du guide de Grant Thornton (2013) . . . . .	119
A.7 : Illustrations provenant de l'ouvrage « <i>IFRS, la pratique 2014-2015</i> » .	120
A.8 : Illustration provenant de guide pratique de PricewaterhouseCoopers (2013). . . . .	122

# Table des illustrations

1.1	Colruyt Group 2014/2015 : Composantes de la charge (produit) d'impôt . . . . .	64
1.2	Colruyt Group 2014/2015 : Montant de l'impôt relatif à chaque élément du résultat global . . . . .	64
1.3	Colruyt Group 2014/2015 : Explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice imposable . . . . .	65
1.4	Colruyt Group 2014/2015 : Composition et manière dont est calculé le taux d'impôt applicable . . . . .	66
1.5	Colruyt Group 2014/2015 : Montant des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés . . . . .	66
1.6	Colruyt Group 2014/2015 : Montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales et à des intérêts dans des partenariats, pour lesquelles des passifs d'impôts différés n'ont pas été comptabilisés . . . . .	67
1.7	Colruyt Group 2014/2015 : Tableau de la valeur nette comptable des impôts différés et de son évolution . . . . .	68
1.8	Colruyt Group 2014/2015 : Impact du mécanisme d'RDT en Europe et des plus-values réalisées sur actions . . . . .	70
1.9	Colruyt Group 2014/2015 : Jugements portés par la direction . . . . .	71
2.1	Colruyt Group 2014/2015 : Tableau des valeurs nettes comptables des impôts différés	88
2.2	Colruyt Group 2014/2015 : Note 17 – Explications de la direction . . . . .	90
2.3	Colruyt Group 2014/2015 : Note 24 – Passifs non courants relatifs aux avantages du personnel . . . . .	91
2.4	Colruyt Group 2014/2015 : Impôts comptabilisés dans le compte de résultats . . .	91
2.5	Colruyt Group 2014/2015 : Effets fiscaux comptabilisés dans les autres éléments du résultat global . . . . .	92
2.6	Colruyt Group 2014/2015 : Etat consolidé du résultat global . . . . .	92



# Introduction générale

En comptabilité, l'impôt sur le résultat peut impliquer la comptabilisation d'impôts différés. Un impôt différé représente les incidences fiscales sur le résultat des exercices futurs de l'entité en fonction des éléments actuellement en possession de l'entreprise. Il s'agit d'enregistrer au passif l'impôt que l'entreprise est susceptible de payer et/ou à l'actif l'impôt qu'elle est susceptible de récupérer lors d'exercices fiscaux futurs.

Le présent mémoire s'intéressera à l'impact du régime d'impôts différés sur l'établissement des états financiers, et plus spécifiquement lors de l'utilisation du référentiel comptable belge, luxembourgeois et international IAS/IFRS.

Pour y parvenir, cette thèse se focalisera dans un premier temps sur l'étude du régime d'impôts différés en Belgique et au Luxembourg. Nous tenterons de comprendre les raisons et la manière dont un impôt différé est comptabilisé. Par la suite, ce mémoire s'intéressera plus spécifiquement à la norme IAS 12, qui traite de l'impôt sur le résultat en normes comptables internationales, afin de comprendre le mécanisme du régime d'impôts différés selon le référentiel IAS/IFRS. Chaque référentiel sera étudié dans un chapitre et fera l'objet d'une étude des règles et normes comptables en vigueur ainsi que de la doctrine comptable y afférente.

Enfin, la dernière partie de ce mémoire consistera à répondre à la problématique de départ, à savoir quel est l'impact du régime d'impôts différés en Belgique, au Luxembourg et lors de l'utilisation du référentiel comptable international. Par ailleurs, une attention toute particulière sera portée sur une problématique identifiée lors de la réalisation de ce mémoire : l'évaluation et les conditions de comptabilisation d'un actif d'impôt différé en Belgique et au Luxembourg.



# Chapitre Introductif

## Quoi ? Pourquoi ? Comment ?

En comptabilité, l'impôt est une composante qui doit être enregistrée dans les comptes. Cet impôt peut se décliner sous deux formes : l'impôt de l'exercice ou l'impôt différé.

Le premier, appelé également « impôt exigible », concerne l'impôt à payer et/ou à récupérer sur le résultat fiscal d'un exercice en particulier comme par exemple l'exercice N. Il s'assimile au montant d'impôt que le contribuable devra payer et/ou récupérer selon sa déclaration de revenu de l'exercice N.

Le second est l'impôt qui devra être payé et/ou récupéré relatif à des exercices fiscaux futurs (en N+1, N+2, N+3, etc.) sur base de la situation actuelle de l'entreprise (en N).

Ce mémoire se focalisera sur le régime des impôts différés concernant l'enregistrement des incidences fiscales d'exercices futurs qu'une entreprise peut estimer en fonction des éléments actuellement connus.

La comptabilité des entreprises trouve sa source essentiellement dans le droit comptable régi par les gouvernements nationaux et les institutions européennes voire internationales. Il repose également sur le développement de la doctrine comptable établie par les praticiens et les institutions agréées à le faire. C'est pourquoi ce mémoire se basera sur les textes légaux et réglementaires, afin de les appuyer ou les préciser en tenant compte des éléments retenus par la doctrine comptable.

Une comptabilité doit toujours se reposer sur un référentiel en particulier, c'est-à-dire sur un ensemble de règles et principes légaux et communément acceptés par les professionnels du chiffre. Ce mémoire aura pour objectif de structurer le régime d'impôts différés, spécifiquement sur base du référentiel comptable belge, luxembourgeois et international IAS/IFRS.

## Section 1 : Sujet en pleine actualité

Depuis les années 2000, les normes internationales occupent une place de plus en plus importante dans l'Union Européenne, dont la Belgique et le Luxembourg en sont des Etats membres. Par exemple, les comptes consolidés des sociétés cotées européennes doivent, depuis le règlement CE 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002, être établi selon les normes comptables internationales IAS/IFRS. Cela aura pour conséquence d'influencer directement ou indirectement les référentiels comptables belges ou luxembourgeois et, par extrapolation, d'influencer potentiellement le régime d'impôts différés dans ces droits comptables nationaux. De plus, le Luxembourg et la Belgique ont récemment réformé leur droit comptable respectif, en décembre 2015, suite à la transposition de la directive européenne 2013/34/UE.

Actuellement, le régime d'impôts différés est un point qui préoccupe les autorités comptables, notamment européennes. Dans ce cadre, l'European Securities and Markets Authority (ESMA)<sup>1</sup> a fait savoir dans l'un de ses rapports de 2014<sup>2</sup> que la comptabilisation et l'évaluation d'actifs d'impôts différés sera l'une de leur priorité pour l'étude des comptes consolidés IFRS relatifs à l'exercice 2014 des groupes européens cotés.

Cette autorité européenne rappelle que l'enregistrement d'actifs d'impôts différés est soumis à des conditions spécifiques concernant l'existence de bénéfices imposables futurs. Elle alerte les entreprises sur la possible comptabilisation d'actifs d'impôts différés issus de pertes fiscales ou autres différences temporelles déductibles provenant directement ou indirectement de la crise financière, qui a été accompagnée d'une période de faible croissance. Cet environnement macro-économique a provoqué la détérioration de la performance des entités sur plusieurs exercices et met donc en doute la perspective de bénéfices imposables futurs<sup>3</sup>.

---

1. En français : "Autorité Européenne des Marchés Financiers" (AEMF). L'ESMA est une autorité européenne indépendante qui contribue à préserver la stabilité du système financier de l'Union européenne en renforçant la protection des investisseurs et qui promeut des marchés financiers stables et ordonnés (European Securities and Markets Authority [ESMA], s.d.).

2. Voyez le lien suivant : <https://www.esma.europa.eu/document/public-statement-european-common-enforcement-priorities-2014-financial-statements>.

3. Cette problématique sera abordée plus en détails dans la suite de ce mémoire dans le Chapitre IV et Chapitre V dédié aux normes internationales et aux conditions de comptabilisation d'actifs d'impôts différés.

En outre, un nouvel amendement à la Norme IAS 12 : « *Impôts sur le résultat* » a été publié en janvier 2016. Cet amendement concerne l'étude de l'enregistrement d'actifs d'impôts différés suite à des pertes latentes. Il re-précise également comment une entreprise peut déterminer son bénéfice imposable futur lorsque celle-ci ne possède pas suffisamment de différences temporelles imposables. Enfin, une nouvelle interprétation IFRIC<sup>4</sup> est en cours de préparation concernant la prise en compte de l'incertitude des traitements fiscaux lors de l'enregistrement de l'impôt sur le résultat.

Au vu de ces éléments, la comptabilisation d'un impôt différé est une matière pouvant être considérée comme un réel sujet d'actualité dans la communauté comptable.

## **Section 2 : Cadre, problématiques et objectifs poursuivis**

Ce mémoire a été rédigé dans le cadre d'un cursus universitaire et a pour objectif principal de former l'étudiant qui le réalise. Il s'appuie sur les méthodes enseignées au cours de son parcours universitaire pour identifier une problématique et tenter d'y répondre par ses propres moyens en s'appuyant sur des documents fiables.

Ce mémoire tentera principalement de comprendre quel est l'impact du régime d'impôts différés en droit comptable belge, en droit comptable luxembourgeois et lors de l'application du référentiel comptable international IAS/IFRS.

De nombreuses questions peuvent être soulevées sur cette matière : Quelles sont les parties des états financiers qui vont être touchées par le régime d'impôts différés ; les annexes, le bilan, quels actifs ou quels passifs ? Peut-il également influencer le compte de résultat voire peut-être les capitaux propres ? Comment comptabilise-t-on un impôt différé en Belgique, au Luxembourg ou en normes internationales ? Est-il défini de la même manière ? Quelles sont les différences ou les similitudes entre ces référentiels en cette matière ? Quel est l'origine du concept en Belgique ou au

---

4. Les IFRIC sont des interprétations officielles des normes IFRS développées par le « IFRS Interpretations Committee ». Elles visent à fournir les traitements comptables appropriés et à établir une doctrine comptable faisant autorité suite à des questions comptables généralisées portant sur le référentiel IAS/IFRS (IFRS Foundation, s.d.a).

Luxembourg ? Que peut-on attendre dans le futur ? A quoi le préparateur des comptes doit-il faire attention ?

Ce mémoire essaiera de répondre entièrement ou partiellement à l'ensemble de ces questions selon les limites de l'étude reprises ci-après.

### **Section 3 : Limites de l'étude**

Le mémoire se limitera uniquement à la prise en compte du régime d'impôts différés au Luxembourg, en Belgique et aux normes internationales IFRS. Bien que certains concepts soient abordés dans ce mémoire tels que la juste valeur, ils ne feront pas partie de l'étude principale. Dès lors, il est conseillé au lecteur de collecter ou s'appuyer sur d'autres documents pour l'étude de tels concepts.

En outre, plusieurs éléments peuvent conduire cet écrit à certaines imprécisions lors de de l'étude de cas plus complexes :

1. Tout d'abord, cette thèse est limitée par les connaissances de son auteur, qui est encore étudiant et peut manquer de pratique ;
2. Ensuite, au vu du caractère relativement récent et de la faible disponibilité d'informations ou de doctrine comptable sur le sujet, ce mémoire s'est limité à l'étude des cas les plus généraux. Il est donc possible que certains cas, plus complexes ne soient pas abordés. La méthode principale permet tout de même au lecteur de disposer des outils nécessaires pour se forger une opinion raisonnable sur de tels cas.
3. Ce mémoire étudie également le concept d'impôts différés sur des référentiels comptables de différentes nationalités et implique donc l'apprentissage et la découverte d'un nouveau cadre législatif.

Enfin, la comptabilité est une discipline qui évolue au fil des années. La doctrine comptable en matière d'impôts différés risque donc de faire l'objet de modifications au cours des prochaines années.

## Section 4 : Approche choisie

Pour aborder cette matière, ce mémoire présentera d'abord le régime d'impôts différés en Belgique et au Luxembourg en essayant de comprendre l'origine de son intégration, son évolution et le traitement comptable selon les règles et principes comptables en vigueur. Tant les comptes statutaires que les comptes consolidés nationaux seront abordés. Pour ce faire, le mémoire s'appuiera, dans un premier temps, sur les normes et textes légaux en vigueur, et dans un second temps, sur la doctrine comptable établie par les praticiens et les organisations compétentes.

Ensuite, ce mémoire tentera de synthétiser le régime d'impôts différés du référentiel comptable international sur base de la norme IAS 12 : «*Impôts sur le résultat*». Y seront abordées les questions telles que la préparation de la balance d'impôts différés et plus spécifiquement la comptabilisation d'actifs d'impôts différés, l'affectation des charges et produits d'impôts différés de l'exercice, les mesures à prendre lors d'un regroupement d'entreprises, le contenu des annexes agrémenté d'extraits de comptes consolidés publiés par une société cotée belge, ou encore sur l'avenir de la norme IAS 12.

La dernière partie du mémoire consistera à regrouper, synthétiser et analyser les informations recueillies pour répondre à la problématique identifiée, à savoir comprendre l'impact du régime d'impôts différés sur les différentes composantes des états financiers selon le référentiel applicable. Afin de pouvoir illustrer l'ensemble des concepts relatifs à la norme IAS 12 repris dans ce mémoire, une courte analyse sera également opérée sur les comptes consolidés d'une société belge qui publie ses comptes en IAS/IFRS. Les principaux aspects fiscaux, en Belgique et au Luxembourg seront également brièvement introduits lors de l'application du référentiel international. Par ailleurs, nous nous interrogerons sur la possibilité et les conditions requises en vue de comptabiliser des actifs d'impôts différés en droit comptable belge ou luxembourgeois.



# Chapitre II

## Belgian GAAP<sup>1</sup>

Lorsqu'une entreprise établit ses comptes annuels statutaires en droit comptable belge, l'enregistrement d'impôts différés n'intervient que dans deux cas de figure : les subsides en capital et les plus-values réalisées tombant sous le régime de la taxation étalée. Il sera d'abord étudié l'origine de l'existence du régime d'impôts différés, pour ensuite expliquer le traitement comptable de ce régime selon que l'impôt différé provienne d'une plus-value réalisée ou d'un subside en capital.

### Section 1 : L'origine du régime des impôts différés

En Belgique, le régime des impôts différés est apparu entre 1991 et 1992 par la prise en considération du régime fiscal des plus-values réalisées bénéficiant d'une taxation étalée dans la comptabilité. Lors de l'établissement du Code des impôts sur les revenus en 1992, le législateur a mis en place la possibilité pour les entreprises d'étaler la taxation de leurs plus-values réalisées sur les actifs immobilisés. Pour bénéficier de ce régime, la société doit maintenir la plus-value dans le patrimoine de l'entreprise et réemployer le prix de cession en investissant dans une nouvelle immobilisation. Lorsque ces conditions sont respectées, la société a la possibilité d'étaler la taxation de la plus-value réalisée au rythme de l'amortissement fiscal des nouvelles immobilisations acquises (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

Suite à l'instauration de ce nouveau régime fiscal, le gouvernement de l'époque a voulu insérer un nouveau poste spécifique dans le schéma des comptes annuels. Il jugeait nécessaire de mentionner cette taxation étalée sous un poste distinct des fonds propres et des dettes. C'est alors que la

---

1. GAAP est l'acronyme en anglais de « *Generally Accepted Accounting principles* [GAAP] ». Il s'agit d'un ensemble commun de principes, normes ou procédures comptables que les entreprises utilisent afin d'établir leurs états financiers. Cela regroupe à la fois les normes autorisées et définies par les politiques et les gouvernements (les lois comptables) mais également les manières communément acceptées (la doctrine) d'enregistrement et de communication de l'information comptable (Investopedia, 2016). Des états financiers sont toujours établis (et/ou révisés) selon un référentiel comptable en particulier. Lorsque les entreprises appliquent le droit comptable belge, ils utilisent les « *Belgian GAAP* ».

rubrique VII est modifiée en «*Provisions et Impôts différés*» et le poste «*B. Impôt différé*» fit son apparition dans les comptes belges<sup>2</sup> (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

Ensuite, étant donné que les subsides en capital subissaient un régime fiscal similaire<sup>3</sup>, le gouvernement décida de classer sous cette même rubrique «*B. Impôt différé*» les charges fiscales futures afférentes au subside en capital perçu. (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

### **Transposition de directive européenne 2013/34 en droit comptable belge : Quid des impôts différés ?**

En décembre 2015, le droit comptable belge a transposé<sup>4</sup> la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises. L'application des dispositions transposées s'applique aux exercices comptables commençant après le 31 décembre 2015.

Le régime d'impôts différés n'est, à priori, pas modifié par la transposition de la Directive 2013/34/UE<sup>5</sup>. Nous pouvons donc raisonnablement penser que l'avis 2013/14 de la Commission des Normes Comptables<sup>6</sup> relatif au traitement comptable des impôts différés sur des plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation différée et sur les subsides en capital reste entièrement d'actualité.

---

2. Le gouvernement de l'époque a pris en compte ce nouveau régime fiscal par l'arrêté royal du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises et aux comptes annuels ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette même loi (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

3. Lors de l'enregistrement d'un subside en capital, la société doit également comptabiliser l'impôt afférent à ce subside. Vu que les subsides en capital sont généralement octroyés aux entreprises pour un investissement dans nouvelle immobilisation, le législateur a permis d'étaler le paiement de l'impôt du subside au rythme de l'investissement acquis.

4. Par la loi du 18 décembre 2015 et l'arrêté royal du 18 décembre 2015 (Moniteur Belge, 30 décembre 2015)

5. Bien que cette directive prévoit que les soldes et les mouvements des soldes provenant de la comptabilisation de provisions pour impôts différés soient notifiés dans l'annexe des comptes, aucune trace de cet ajout n'a été retrouvée dans la loi et l'arrêté royal du 18 décembre 2015.

6. Selon l'article III.93 du Code de droit économique, la Commission des Normes Comptables belge a pour mission de donner des avis au Gouvernement et au Parlement, de développer une doctrine comptable et de formuler les principes d'une comptabilité régulière.

## Section 2 : Le traitement comptable du régime des impôts différés

En droit comptable belge, un impôt différé n'est enregistré que dans deux situations : lors de l'enregistrement d'une plus-value réalisée bénéficiant du régime de taxation étalée ou lors de l'enregistrement d'un subside en capital (Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014).

L'article 76 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés prescrit les obligations comptables relatives à la comptabilisation initiale d'un impôt différé ainsi que les conditions dans lesquelles il doit être corrigé et/ou imputé dans le compte de résultat. En outre, l'avis de la CNC 2013/14 fournit des explications complémentaires pour une meilleure compréhension dudit article.

### 2.1 Enregistrement et évaluation initiale des impôts différés

L'article 76 §1er de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 précise la façon dont un impôt différé doit être initialement évalué.

*«Les impôts différés sur les subsides en capital et les plus-values réalisées sont initialement évalués au montant normal de taxation qui les aurait frappés, si ces subsides et plus-values avaient été taxés à charge de l'exercice au cours duquel ils ont été actés. Ils le sont cependant sous déduction de l'effet des réductions et immunisations dont il est probable, au moment où ces subsides et ces plus-values sont actées, qu'il résultera, dans un avenir prévisible, une diminution de la charge fiscale afférente à ces subsides et ces plus-values.»*

D'après la CNC(2013), le rapport au roi précédant l'arrêté royal du 31 décembre 1991<sup>7</sup> indique que le gouvernement de l'époque voulait éviter la survenance de difficultés comptables relatives à l'évaluation de la taxation effective des subsides en capital ou des plus-values réalisées lorsque celle-ci est étalée sur une longue période. Il avait donc opté, comme première solution, d'initialement évaluer les impôts différés au montant normal de taxation qui aurait frappé le subside ou la

7. Moniteur belge 31 décembre 1991, 30095.

plus-value si la taxation n'avait pas été différée dans le temps<sup>8</sup>.

Ensuite, le gouvernement apporta un correctif à cette solution<sup>9</sup> en ajoutant que l'effet des réductions et immunisations d'impôts devait être pris en compte dans l'évaluation des impôts différés lorsque la charge fiscale effective afférente à de tels subsides ou plus-values réalisées pourraient, dans un avenir prévisible, être moins élevée. Une perte reportable déductible est un exemple de réduction ou immunisation d'impôt future. Autrefois, les déductions pour capital à risques pouvaient également l'être, cependant, celles-ci ne sont plus reportables<sup>10</sup>.

Par exemple, une entreprise avec une perte fiscale reportable déductible qui enregistre un subside en capital doit comptabiliser un impôt différé qui sera évalué au montant normal de taxation dudit subside et corrigé de l'effet de réduction d'impôts qu'engendra sa perte reportable déductible. Toutefois, le rapport au Roi précise que cette correction doit être significative et ne peut être opérée que dans le respect du principe de prudence<sup>11</sup> (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

Enfin, aucun impôt différé afférent à l'enregistrement d'un subside en capital ne devra être enregistré si le subside en question est définitivement exonéré d'impôts<sup>12</sup> (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

## 2.2 Prise en résultat des impôts différés

Les impôts différés font, habituellement, l'objet d'une prise en compte échelonnée dans le compte de résultats à la rubrique «*Prélèvements sur les impôts différés*» (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013). Le §2 de l'article 76 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 prévoit que le

---

8. Voyez la première phrase de l'article 76 §1er de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des Sociétés.

9. Voyez la deuxième phrase de l'article 76 §1er de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des Sociétés.

10. En effet, depuis 2013, l'administration fiscale belge interdit le report sur des exercices futurs des déductions pour capital à risque. Elles doivent directement être déduites du bénéfice imposable de l'exercice duquel elles proviennent (Service Public Fédéral Finances [SPF Finances], 2015).

11. Voyez la sous-section «2.3 Ajustements ultérieurs des impôts différés» pour plus d'informations.

12. Les articles 193bis et 193ter du Code d'Impôt sur le Revenu de 1992 illustrent les cas dans lesquels un subside en capital pourrait être définitivement exonéré d'impôts.

montant des impôts différés afférents aux plus-values réalisées et aux subsides en capital reçus font l'objet d'une réduction échelonnée par imputation au compte de résultat, respectivement au rythme de l'inclusion dans le résultat imposable des plus-values en cause ou au rythme de la réduction des subsides en capital figurant au passif auxquels ils se rapportent.

Lors de l'enregistrement d'un subside en capital sur un actif non amortissable, le montant total du subside restera au passif en partie sous la rubrique «*Subsides en capital*» et en autre partie sous la rubrique «*Impôt différé*» dès lors où l'actif est maintenu au bilan. Dès l'instant où le subside fait l'objet d'une réduction de valeur, les impôts différés y afférents seront pris en résultat de façon proportionnelle (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

### 2.3 Ajustements ultérieurs des impôts différés

Enfin, le dernier paragraphe de l'article 76 (§3) de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 prescrit la situation dans laquelle un impôt différé pourrait être ajusté en dehors de l'application du §2 :

*«... le montant des impôts différés inscrits au passif ne fait l'objet d'une correction que dans la mesure où, à la suite d'une modification de la situation fiscale de l'entreprise, il est probable que le montant effectif de la charge fiscale estimée afférente dans un avenir prévisible à ces subsides et plus-values s'écartera de manière significative du montant figurant au passif.»*

Le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 31 décembre 1991 indique qu'une telle correction sur l'évaluation des impôts différés ne doit être effectuée que pour des montants significatifs.

« **Significatif** » est défini dans l'avis (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013) comme suit : « à défaut de correction, le montant figurant au passif au titre d'impôts différés serait susceptible d'induire le lecteur des comptes en erreur. »

Le Rapport précise également qu'une charge fiscale effective estimée à un montant moindre ne pourra être opérée que dans le respect d'un fondement clé du droit comptable belge : le principe de prudence (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

**Le principe de prudence** est un principe clé lors de l'établissement des comptes en droit comptable belge. Son premier objectif est d'inspirer la confiance lors de la lecture des comptes. Il consiste à prendre en compte immédiatement les diminutions probables de valeur des biens de l'entité, tandis que les augmentations de valeur ne seront comptabilisés que lorsqu'elles auront été effectivement réalisées. Son application permet d'éviter la surestimation de la valeur du patrimoine de l'entité et, en Belgique, d'appréhender les faits économiques sous une approche plus juridique qu'économique (Cerrada, K., De Rongé, Y., De Wolf, M., & Gatz, M., 2008).

En d'autres termes, il faudra que cette diminution de la charge fiscale effective future soit certaine et significative pour être enregistrée car celle-ci améliorera (par la réduction du passif d'impôts différés) la présentation des états financiers aux yeux du lecteur.

## 2.4 Les impôts différés lors de l'établissement de comptes consolidés

En matière de consolidation, c'est l'article 129 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 qui aborde la question de la comptabilisation d'impôts différés :

*«Il est tenu compte au bilan et au compte de résultats de la différence apparaissant lors de la consolidation entre la charge fiscale imputable à l'exercice et aux exercices antérieurs et celle déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où il est probable qu'il en résultera pour la société consolidante ou une filiale comprise dans la consolidation une charge effective dans un avenir prévisible. Ces latences fiscales sont portées au passif du bilan consolidé sous une rubrique distincte : IX. B. Impôts différés et latences fiscales.»*

Lors d'une consolidation, le législateur belge impose d'indiquer au passif du bilan les impôts différés et latences fiscales passives apparaissant aux yeux du préparateur des comptes. Il précise également que cette obligation doit être respectée dans la mesure où il est probable qu'il en résultera une charge effective dans un avenir prévisible. Cette charge fiscale effective est enregistrée une fois qu'elle est probable (principe de prudence). Tous les passifs d'impôts différés doivent donc être comptabilisés lors de l'établissement de comptes consolidés.

Cependant, la législation belge ne fournit pas une explication précise sur la manière dont ils doivent être comptabilisés ou évalués. C'est pourquoi, il est fréquent d'utiliser des référentiels comptables étrangers tels que les normes internationales IAS/IFRS<sup>13</sup> (Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014).

### **Activation de latences fiscales actives – pertes fiscales reportées**

La fiscalité belge donne la possibilité aux entreprises de reporter les pertes fiscales sur une période de temps illimitée. Cependant pour qu'une entreprise puisse en bénéficier, elle doit être capable de générer, dans les prochaines périodes, des bénéfices imposables sur lesquels elle pourra utiliser cette perte fiscale. En comptabilité, cet avantage fiscal différé pourrait faire l'objet d'une activation à l'actif du bilan moyennant la perspective de bénéfices imposables futurs.

Cette problématique fut notamment abordée par la CNC (2000) «*C105-1 - Avantages fiscaux différés résultant de pertes à reporter*» pour l'établissement de comptes consolidés en Belgian GAAP. Selon elle, il n'y a pas de disposition explicite en droit comptable belge qui interdise la comptabilisation de tels avantages fiscaux. La norme IAS 12 : «*Impôts sur le résultat*<sup>14</sup> » est la plus indiquée aux yeux de la Commission pour comptabiliser correctement l'activation au passif d'un avantage fiscal différé provenant de pertes à reporter. La Commission estime toutefois que cette application devrait se faire de manière cohérente et uniforme. De plus, l'entité devra veiller au respect du principe de prudence, qui est un principe fondamental dans le droit comptable belge et européen. D'après l'application de ce principe, les actifs d'impôts différés ne pourraient être enregistrés qu'au cas où il n'existerait aucun doute raisonnable quant à l'existence future d'un bénéfice imposable. Ce critère doit être compris de façon plus stricte que le critère de probabilité<sup>15</sup> présenté par la norme IAS 12<sup>16</sup> (CNC Belgique, 2000) .

---

13. En IAS/IFRS, les impôts différés sont traités dans la norme IAS 12 : «*Impôts sur le résultat* »

14. Cette norme provient du référentiel comptable international IAS/IFRS.

15. L'avis de la CNC se base sur le principe de prudence de la quatrième directive 78/660/CEE. La Directive 2013/34/UE qui remplace cette dernière ne modifie pas drastiquement la définition du principe de prudence. Nous pouvons donc raisonnablement penser que ce principe conserve la même portée qu'auparavant.

16. Pour plus d'informations concernant l'application d'IAS 12, veuillez vous référer au Chapitre IV de ce mémoire.

## 2.5 Traitements comptables en pratique : les exemples de la CNC

La comptabilisation d'un impôt différé est similaire à la comptabilisation de l'opération à laquelle il se rapporte.

Lorsqu'une entité enregistre un subside en capital, elle comptabilise une créance au débit de l'actif pour le montant brut du subside, et enregistre en contrepartie le subside en capital dans les capitaux propres<sup>17</sup> pour son montant net d'impôts différés. Le solde de l'opération représente le passif d'impôts différés et sera crédité au passif sous la rubrique : «1680. *Impôts différés afférents à des subsides en capital*» (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

Si une entreprise enregistre une plus-value immunisée d'impôts, celle-ci comptabilise d'abord son produit suite à la cession du bien dans le compte de résultat. Ce dernier sera ensuite transféré dans les capitaux propres pour un montant net d'impôts différés<sup>18</sup>. Etant donné que l'impôt différé suit le même traitement comptable que l'élément auquel il se rapporte, le solde du produit de la plus-value sera également transféré<sup>19</sup> au passif, au crédit du compte : «1682. *Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles*» (Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013).

Plusieurs cas ont été soigneusement rédigés par la CNC dans son avis 2013/14 relatif au traitement comptable des impôts différés sur des plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation différée et sur les subsides en capital. L'annexe A.1 reprend les extraits de ces exemples et suffit à elle-même pour résumer la majeure partie des écritures comptables liées à l'enregistrement d'impôts différés en droit comptable belge.

---

17. «15. *Subsides en capital*» (C).

18. «689. *Transferts aux réserves immunisées*» (D) & «132. *Réserves Immunisées*» (C)

19. «680. *Transferts aux impôts différés*» (D)

# Chapitre III

## Luxembourg GAAP<sup>1</sup>

Au Luxembourg, le cadre normatif du droit comptable national est érigé par la loi modifiée du 19 décembre 2002 portant sur la comptabilité et la préparation des comptes annuels statutaires<sup>2</sup> ainsi que sur la section XVI de la loi révisée du 10 août 1915 qui traite de la préparation des comptes consolidés<sup>3</sup>.

Ces dernières années, le droit comptable luxembourgeois a fait l'objet de plusieurs réformes en vue d'introduire les normes comptables internationales et transposer la Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil. Le droit comptable luxembourgeois fût principalement modifié en 2010<sup>4</sup>, 2013<sup>5</sup> et 2015<sup>6</sup>, ce qui a mené à l'évolution du concept des impôts différés. Ce dernier est régi par l'article 65 (1) 11° de la loi comptable modifiée du 19 décembre 2002 et, par parallélisme, aux comptes consolidés à l'article 337 (1) 11° de la loi concernant les sociétés commerciales.

Ce chapitre cherchera tout d'abord à comprendre l'origine et les raisons de l'intégration du concept des impôts différés au Luxembourg. Il évoquera ensuite la manière dont un impôt différé est défini et comptabilisé sous les normes comptables luxembourgeoises.

---

1. Pour rappel, « GAAP » est l'acronyme en anglais de « *General Accepted Accounting principles* ». Il s'agit d'un ensemble commun de principes, normes ou procédures comptables que les entreprises utilisent afin d'établir leurs états financiers. Cela regroupe à la fois les normes autorisées et définies par les politiques et les gouvernements (les lois comptables) mais également les manières communément acceptées (la doctrine) d'enregistrement et de communication de l'information comptable (Investopedia, 2016). Des états financiers sont toujours établis (et/ou révisés) selon un référentiel comptable en particulier. Lorsque les entreprises appliquent le droit comptable luxembourgeois, ils utilisent les «*Lux GAAP*».

2. Nommée « la loi comptable » dans la suite de ce mémoire.

3. Nommée « la loi concernant les sociétés commerciales » dans la suite de ce mémoire.

4. Par la loi du 10 décembre 2010 relative à l'introduction des normes comptables internationales pour les entreprises

5. Par la loi du 30 juillet 2013 portant réforme de la Commission des normes comptables et modification de diverses dispositions relatives à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi qu'aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés.

6. Par la loi du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises.

## Section 1 : Origine et évolution du concept des impôts différés au Luxembourg

Au Luxembourg, la totalité de la matière législative concernant l'enregistrement ou la comptabilisation d'un impôt différé est régie par le point 11° du premier paragraphe (1) de l'article 65 de la loi comptable modifiée du 19 décembre 2002 et le point 11° du paragraphe (1) de l'article 337\* de loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales<sup>7</sup>. Ces deux articles concernent les indications que doivent comporter les annexes aux comptes annuels ou consolidés luxembourgeois. Ils ont, de plus, été écrits en parallèle et sont presque identiques ; l'un concerne les comptes sociaux, l'autre les comptes consolidés.

### 1.1 L'article 65 de la loi comptable modifiée du 19 décembre 2002

A ce jour, l'article 65 de la loi comptable modifiée du 19 décembre 2002 contient les informations suivantes concernant le régime des impôts différés :

*« Section 8. - Contenu de l'annexe*

*Art.65. - (1) Outre les mentions prescrites par d'autres dispositions du présent chapitre, l'annexe comporte les informations suivantes... : ...*

*11°*

- a) la différence entre la charge fiscale imputée à l'exercice et aux exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où cette différence est d'un intérêt certain au regard de la charge fiscale future. Ce montant peut également figurer de façon cumulée dans le bilan.*
- b) en cas d'utilisation de la méthode de l'évaluation à la juste valeur conformément à la section 7bis, les entreprises font figurer, le cas échéant, les passifs d'impôts différés de façon cumulée dans le bilan<sup>8</sup>.*

---

7. Pour faciliter la compréhension de cette section, l'article 65 de la loi comptable modifiée du 19 décembre 2002 sera ci-après dénommé « l'article 65 », et l'article 337 de la loi du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales sera ci-après dénommé « l'article 337\* ».

8. Ajouté par la loi du 30 juillet 2013.

c) *lorsqu'une provision pour impôts différés est comptabilisée dans le bilan, les soldes d'impôts différés à la fin de l'exercice, et les modifications de ces soldes durant l'exercice*<sup>9</sup>. »

(Hoss, P., Elvinger Hoss Prussen, 2016, pp. 246-248)

## **1.2 L'article 337\* de loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales**

A ce jour, l'article 337\* de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales contient les informations suivantes concernant le régime d'impôts différés :

*« Art. 337. Outre les mentions prescrites par d'autres dispositions de la présente section, l'annexe comporte les informations suivantes... : ...*

*11°*

- a) la différence entre la charge fiscale imputée aux comptes de profits et pertes consolidés de l'exercice et des exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où cette différence est d'un intérêt certain au regard de la charge fiscale future. Ce montant peut également figurer de façon cumulée dans le bilan sous un poste particulier à intitulé correspondant ;*
- b) en cas d'utilisation de la méthode d'évaluation à la juste valeur conformément à la section 7bis du chapitre II du titre II de la loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises, les passifs d'impôts différés doivent, le cas échéant, figurer de façon cumulée dans le bilan*<sup>10</sup> ;
- c) les soldes d'impôts différés à la fin de l'exercice, et les modifications de ces soldes durant l'exercice sont renseignés en annexe*<sup>11</sup>. »

(Hoss, P., Elvinger Hoss Prussen, 2016, pp. 206-209)

---

9. Ajouté par la loi du 9 décembre 2015.

10. Ajouté par la loi du 30 juillet 2013.

11. Ajouté par la loi du 9 décembre 2015.

### 1.3 Le concept des impôts différés avant les modifications de 2013 et 2015

Le concept des impôts différés était déjà présent lors de la réforme du droit comptable en 2002 avec l'actuel libellé a) du point 11° des articles 65 et 337\*. Celui-ci reprend la définition d'un impôt différé et le définit comme la différence entre la charge fiscale du bilan comptable de l'exercice ou des exercices précédents et la charge fiscale du bilan fiscal déjà payée ou à payer au titre de ces exercices (Service Central de Législation [SCL], 2002, pp. 3645-3646). Cette définition approche la définition proposée par les normes internationales<sup>12</sup>. En outre, le texte précise que cette différence doit être matérielle pour être indiquée en annexe : « *un intérêt certain par rapport à la charge fiscale future* ». Enfin, la dernière phrase du litera a) autorise les entreprises à enregistrer le cumul des impôts différés sous une rubrique spécifique dans le bilan mais ne l'oblige pas.

La rédaction des articles 65 et 337\* met également en lumière la provenance du concept des impôts différés, à savoir l'utilité d'apporter des informations complémentaires aux comptes.

#### Le bilan fiscal

Au Luxembourg, la législation fiscale impose l'existence d'un bilan distinct du bilan comptable pour calculer l'impôt : le bilan fiscal. Son établissement repose sur le principe de l'accrochement au bilan commercial<sup>13</sup>. De ce fait, au Luxembourg, le bilan fiscal se rapproche très fortement des comptes statutaires établis par une entreprise. Il se peut toutefois que les prescriptions de la loi fiscale s'écartent de la loi comptable. Dans de telles situations, il y a lieu d'appliquer les prescriptions de la loi fiscale, et de faire abstraction des règles comptables pour établir le bilan fiscal.

L'un des exemples les plus courants concerne les provisions pour grosses réparations. Alors que les règles comptables autorisent la comptabilisation d'une charge venant réduire le résultat comptable de l'entreprise, le bilan fiscal interdit la comptabilisation de telles charges (Colin, D., 2014).

---

12. Voyez le Chapitre IV consacré aux IAS/IFRS de ce mémoire.

13. Au Luxembourg, le bilan commercial fait référence au bilan comptable d'une entité

## 1.4 2010 et le concept de la juste valeur

Le concept de la juste valeur fait son apparition dans le droit comptable luxembourgeois via la loi du 10 décembre 2010 qui anticipe une partie des dispositions prises par la Directive 2013/34/UE. Les entreprises peuvent dorénavant évaluer certaines catégories d'actifs à la « juste valeur » plutôt qu'au coût d'acquisition ou coût de revient. Dans la réforme de 2013, le législateur luxembourgeois apporte toutefois des corrections sur l'application du modèle de la juste valeur, et ce afin de se conformer à la Directive 2013/34/UE (Colin, D., 2014, p. 23).

### Définition de la juste valeur

Le paragraphe 64ter de la loi comptable reprend la définition de la juste valeur et les limites de son application. Dans son ouvrage « Précis de droit comptable », Denis Colin simplifie sa définition et propose l'explication suivante :

*« La juste valeur est :*

- soit la valeur de marché, si l'immobilisation (ou ses composantes) est cotée sur un marché ;*
- soit la valeur qui résulte d'une expertise effectuée en application de techniques et de modèles communément admis, si de tels procédés peuvent être mis en oeuvre.*

*S'il n'est pas possible d'obtenir une valeur fiable par l'une de ces deux méthodes, il doit être purement et simplement renoncé à la mise en oeuvre de l'inscription à la juste valeur. »*

### Champ d'application

La juste valeur a été intégrée par le législateur luxembourgeois principalement dans le but d'évaluer les immobilisations financières<sup>14</sup> (Hoss, P., Elvinger Hoss Prussen, 2016, pp. 242-243). Cependant, l'article 64 sexies de cette même loi autorise également l'inscription d'autres catégories d'immobilisations, mais à l'unique condition que l'évaluation à la juste valeur d'une telle catégorie d'actifs soit acceptée en normes internationales (Hoss, P., Elvinger Hoss Prussen, 2016, pp. 244-245).

14. L'article 64bis de la loi comptable reprend le type d'instruments financiers pouvant être évalués à la juste valeur.

Une catégorie d'actifs se distingue des terrains et immeubles destinés à être utilisés dans la production, la fourniture de biens et services, à des fins administratives ou destinés à être vendus dans le cadre de l'activité ordinaire : les immeubles (terrains et bâtiments) de placement. La Commission des Normes Comptables luxembourgeoise<sup>15</sup> est d'avis que ces immeubles de placement peuvent être évalués à la juste valeur mais recommande de recourir au modèle de la juste valeur tel que proposé par la norme *IAS 40* : « *Immeubles de placement* » adoptée par l'Union européenne. La CNC Luxembourg considère également que les terrains et constructions autres que les immeubles de placement ne peuvent pas être évalués à la juste valeur parce que les normes internationales n'autorisent pas leur évaluation à la juste valeur (Commission des Normes Comptables - Luxembourg, 2016).

La CNC Luxembourg avait déjà précisé en 2014 dans ses précédentes « *Questions/Réponses* » que les immobilisations corporelles – à l'exclusion des immeubles de placement<sup>16</sup> – et celles incorporelles<sup>17</sup> ne pouvaient pas être évaluées à la juste valeur. En effet, les normes internationales n'autorisent que deux modèles d'évaluations pour ces catégories d'actifs : la méthode au coût historique et la méthode de réévaluation. Dès lors, si une entreprise réévaluait des immobilisations corporelles et/ou incorporelles à la juste valeur, la condition évoquée à l'article 64sexties ne serait pas respectée. Dans ces mêmes documents, la CNC Luxembourg insiste également sur le fait que la méthode de réévaluation ne doit pas être confondue avec la méthode à la juste valeur<sup>18</sup>.

D'après mes recherches, cette question semble diviser les praticiens. Notons par exemple Denis Colin, dans son édition de 2014 (p. 87) de « Précis de droit comptable », est d'avis que l'inscription à la juste valeur de telles immobilisations reste possible dans de nombreux cas. Pour ma part, j'estime que la CNC Luxembourg émet des documents visant à contribuer au développement de la doctrine comptable luxembourgeoise, et sa justification semble être cohérente avec les textes de

---

15. Nommée CNC Luxembourg dans la suite de ce mémoire afin d'éviter toute confusion avec la CNC Belgique.

16. Voyez le document « *Question/Réponses 02/2014 : Réévaluation des immobilisations corporelles* » publié par la CNC Luxembourg.

17. Voyez le document « *Question/Réponses 03/2014 : Réévaluation des immobilisations incorporelles* » publié par la CNC Luxembourg.

18. L'annexe A.2 reprend le commentaire de la CNC Luxembourg explicitant la divergence entre la méthode de réévaluation et le modèle de la juste valeur.

lois luxembourgeois<sup>19</sup> ainsi que l'application des normes comptables internationales.

### ***Enregistrement de la variation de valeur***

Selon l'article 64quater de la loi comptable, la règle générale impose de porter les variations issues de l'évaluation à la juste valeur des instruments financiers au compte de profits et pertes. Néanmoins, dans des cas spécifiques liés notamment à l'utilisation d'instruments de couverture, une entité pourrait être amenée à enregistrer, en partie ou en totalité, cette variation de valeur directement dans les capitaux propres au sein de la réserve de juste valeur (Hoss, P., Elvinger Hoss Prussen, 2016, p.244).

### **Conséquences de l'application du modèle de la juste valeur**

Avant d'appliquer le modèle de la juste valeur, une entreprise doit porter son attention sur deux conséquences comptables relatives à ce choix : d'une part, l'obligation d'utiliser le modèle de la juste valeur sur l'entière catégorie de l'actif concerné, et d'autre part, l'obligation d'appliquer le principe de la permanence des méthodes comptables (Colin, D., 2014).

### ***Obligation d'utiliser de la juste valeur sur l'entière catégorie de l'actif concerné***

Tout d'abord, si la société souhaite réévaluer ou inscrire un actif à la juste valeur, elle est obligée d'appliquer la méthode de la juste valeur à tous les actifs de la même catégorie (Colin, D., 2014).

### ***Principe de permanence des méthodes comptables***

En outre, en droit comptable luxembourgeois, les modes d'évaluation et de présentation doivent rester cohérents d'année en année sauf lorsqu'il est question de revenir sur un choix comptable initial qui empêche le préparateur des comptes de fournir une image fidèle de la situation de l'entreprise. Dès lors, si l'entreprise décide d'utiliser le modèle de la juste valeur au cours d'une année, il ne lui sera plus possible de revenir en arrière. Par conséquent, il sera obligé de garder cette méthode d'évaluation durant toute la durée de vie de l'immobilisation concernée mais également des

---

19. Cependant, étant donné que les avis de la Commission ont été publiés en 2014, année durant laquelle a également été publié l'ouvrage « Précis de droit comptable », il serait intéressant de voir si Denis Colin n'a pas revu sa position dans son édition de 2016.

immobilisations de la même catégorie (Colin, D., 2014).

### **Retraitements particuliers**

La méthode d'évaluation à la juste valeur impose également d'effectuer des retraitements particuliers. En effet, depuis la loi du 30 juillet 2013, seuls les gains effectivement réalisés par l'entreprise peuvent être distribués. Il est interdit de distribuer des gains latents qui résulteraient uniquement de la réévaluation d'actifs à la juste valeur sans que ceux-ci aient été vendus ou transférés. Dès lors, les entreprises utilisant la méthode d'évaluation à la juste valeur doivent distinguer du résultat la partie du bénéfice qui serait éventuellement non distribuable. Ce montant devra ensuite être transféré à un poste de réserve indisponible dans les capitaux propres (Colin, D., 2014).

## **1.5 Le concept des impôts différés après les modifications de 2013 et 2015**

La réelle application du concept des impôts différés fait son apparition dans le droit comptable luxembourgeois via l'ajout du *littera b*) dans la loi du 30 juillet 2013. Suite à la mise en place, en 2010, de la possibilité pour les entreprises d'évaluer dans leurs comptes certains actifs ou passifs financiers à la juste valeur, le législateur luxembourgeois se rendit compte que de nouvelles différences apparaissaient entre le bilan comptable et le bilan fiscal. En effet, malgré qu'elle soit comptablement admise, cette méthode est toujours interdite lors de l'établissement du bilan fiscal (Colin, D., 2014).

Le législateur imposa alors d'enregistrer de façon cumulée au bilan, les passifs d'impôts différés provenant des actifs réévalués à la juste valeur<sup>20</sup>.

Le commentaire au projet de la loi du 30 juillet 2013 – document 6376/11 – concernant la modification de l'article 65 (1) 11° de la loi de 2002 reprend explicitement la raison de cette intégration (Duro, C., Burbi, D., Goebel, M. & Choucroun, J., 2015) :

*« En effet, il y a lieu de rappeler que préalablement à l'entrée en vigueur de la loi du 10 décembre 2010, les dispositions comptables luxembourgeoises reposaient essentiel-*

---

20. Cette obligation fut amenée par la loi du 30 juillet 2013 modifiant le point 11° du premier paragraphe (1) des articles 65 et 337\*

*lement sur le principe d'évaluation au coût d'acquisition historique également utilisé en application de la loi concernant l'impôt sur le revenu. Dès lors, les divergences entre le bilan commercial et le bilan fiscal des entreprises étaient souvent mineures, ne générant - en général - que peu de différences significatives entre la charge fiscale totale imputable à l'exercice et la charge fiscale courante. L'introduction de l'évaluation à la juste valeur modifie cette situation dans le mesure où des produits et gains non réalisés peuvent désormais - dans certains cas - être comptabilisés, étant entendu que l'imposition éventuelle de ces montants n'interviendra généralement que lors de la réalisation de ceux-ci. Il y aura souvent lieu, dès lors, pour les produits et gains comptabilisés mais qui ne seront imposables que lors de leur réalisation de comptabiliser un impôt différé, c'est-à-dire un impôt comptablement imputable à l'exercice en cours mais qui ne deviendra exigible qu'au cours d'un exercice fiscal ultérieur. »*

(Chambre des députés du Grand-Duché de Luxembourg, 2013, p. 15)

### **Modifications en 2015 suite à la transposition de la directive 2013/34/UE**

En 2015, le législateur luxembourgeois réforme à nouveau son droit comptable<sup>21</sup>.

Cette réforme modifie le critère des tailles de sociétés ainsi que certaines obligations y relatives. A présent, les sociétés de petites tailles ne doivent plus appliquer le *littera a)* des articles 65 et 337\*. De plus, une nouvelle obligation en matière d'impôts différés est ajoutée, celle-ci visant à améliorer le contenu des annexes des comptes annuels et consolidés. Toutes les sociétés qui comptabilisent des passifs d'impôts différés doivent maintenant inclure un tableau synthétique reprenant les mouvements et les soldes des provisions d'impôts différés durant l'exercice [*littera c)* des articles 65 et 337\*].

### **Résumé de l'application du concept des impôts différés après 2015**

Précédemment, les entreprises devaient uniquement indiquer dans l'annexe des comptes annuels ou consolidés les différences significatives [selon la définition du *littera a)* des articles 65 et 337\*].

---

21. Par la loi du 18 décembre 2015 transposant la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises.

Elles avaient, en outre, la possibilité de les inscrire de façon cumulée au passif du bilan.

Ces deux principes sont actuellement maintenus pour les entreprises, à l'exception de celles de petites tailles telles que définies par la loi de 2015. Néanmoins, l'origine pratique du concept des impôts différés en droit comptable luxembourgeois provient de la réforme de 2013 où il est devenu obligatoire pour toutes les entreprises d'inscrire au bilan le cumul des passifs d'impôts différés découlant de l'utilisation de la méthode d'évaluation à la juste valeur. Suite à la transposition de la Directive 2013/34/UE, une autre obligation a été ajoutée en 2015. Lorsqu'une entité comptabilise une provision pour impôts différés dans le bilan, elle doit fournir un tableau synthétique dans les annexes, reprenant les soldes d'impôts différés à la fin de l'exercice ainsi que les mouvements de ces soldes durant l'exercice.

## **Section 2 : Traitement comptable des impôts différés**

Aucune doctrine comptable n'est clairement établie<sup>22</sup> sur la comptabilisation des impôts différés en dehors du cadre normatif luxembourgeois. L'une des possibilités permettant de comptabiliser correctement un impôt différé est de s'inspirer des IAS/IFRS comme benchmark. Une autre consiste à rattacher aux pratiques utilisées par les professionnels. Cette section se basera sur un document produit par PricewaterhouseCoopers [PwC] (2013) comparant le droit luxembourgeois aux IAS/IFRS mais également sur les travaux de Denis Colin dans son ouvrage « Précis de droit comptable » édition 2014<sup>23</sup>.

---

22. Par exemple, contrairement à la CNC belge, la CNC luxembourgeoise n'a pas produit d'avis sur cette matière.

23. L'édition 2014 a été utilisée dans le cadre de la rédaction de ce présent mémoire. Cependant, une nouvelle édition paraît fin juillet 2016. Pour les lecteurs intéressés par le droit comptable luxembourgeois et plus précisément par la comptabilisation d'impôts différés, il est vivement recommandé de voir les éventuelles modifications apportées par son auteur en cette matière.

## 2.1 Comptabilisation des impôts différés issus d'actifs évalués à la juste valeur

Lorsqu'un actif est réévalué à la juste valeur, il dégagera, dans la plupart des cas, une plus-value non imposable car non encore réalisée<sup>24</sup>. Cependant, lors d'une telle réévaluation, la loi exige que soit pris en compte la fiscalité différée liée à cette opération (Colin, D., 2014).

### Comptabilisation en résultat ou directement en capitaux propres

Lorsqu'une entreprise décide de comptabiliser un actif ou une catégorie d'actif à la juste valeur, elle peut décider d'enregistrer l'ajustement en résultat dans le compte de profits et pertes, ou directement dans les capitaux propres sous le compte « 121. Réserves de réévaluation en application à la juste valeur ». Si l'entreprise effectue une plus-value latente, elle enregistre la fiscalité afférente à l'opération en constituant au passif une provision pour impôts différés au compte « 183. Provisions pour impôts différés<sup>25</sup> ». La charge d'impôt différé afférente à l'opération sera, quant à elle, comptabilisée de la même manière que l'actif ou la catégorie d'actifs auquel il se rapporte. Si la plus-value latente est enregistrée dans le compte de pertes et profits, l'entreprise débitera le compte de profits et pertes à hauteur de l'impôt différé<sup>26</sup>, alors que si l'ajustement est comptabilisé directement dans les capitaux propres, la charge d'impôt différé sera comptabilisée au débit de la réserve de réévaluation en application à la juste valeur<sup>27</sup> (PricewaterhouseCoopers, 2013b). En l'absence de prescriptions légales claires ou de doctrine particulièrement autorisée sur le sujet, l'application de la doctrine prônée par le cabinet PwC est similaire à l'utilisation des normes comptables internationales<sup>28</sup> et semble dès lors être cohérente.

L'annexe A.3 reprend une illustration de l'application de la comptabilisation d'un impôt différé

---

24. Afin que la plus-value soit imposable lors de la réévaluation d'un actif à la juste valeur, il faut que cet actif soit vendu ou transféré.

25. Voyez le Plan Comptable Normalisé luxembourgeois.

26. Selon le Plan Comptable Normalisé : « Compte 6792. Dotations aux provisions pour impôts différés ».

27. Dans ce dernier cas, la réserve de réévaluation à la juste valeur affichera le montant de la plus value latente net d'impôts différés. Le raisonnement est analogue à la comptabilisation d'impôts différés sur des subsides en capital en droit comptable belge.

28. Voir Chapitre IV consacré aux IAS/IFRS

issu d'actifs évalués à la juste valeur.

## **2.2 Autres différences entre la charge fiscale du bilan comptable et du bilan fiscal**

Les autres différences entre la charge fiscale du bilan comptable et du bilan fiscal seront indiquées en commentaires dans les annexes aux comptes<sup>29</sup>. Toutefois, si la société décidait tout de même d'enregistrer ces différences au cumul dans le bilan<sup>30</sup>, le traitement comptable serait, à mon sens, similaire à la comptabilisation d'impôts différés issus d'actifs réévalués à la juste valeur.

## **2.3 Evaluation**

Le droit comptable luxembourgeois ne donne aucune indication quant à l'évaluation des impôts différés. Dès lors, les IAS/IFRS semblent être un bon benchmark en cette matière<sup>31</sup> (PricewaterhouseCoopers, 2013b).

## **2.4 En matière de comptes consolidés**

Au Luxembourg, le droit comptable consolidé en matière d'impôts différés est très similaire à celui des comptes annuels. Pour preuve, l'article 337\* de la loi concernant les sociétés commerciales a été écrit de façon analogue à l'article 65 de la loi comptable. Si on observe l'évolution du cadre normatif des impôts différés, on s'aperçoit que l'article 337\* fut, à chaque reprise, mis à jour dès lors où l'article 65 était modifié.

La seule différence réside dans le fait que, lors de l'établissement de comptes consolidés luxembourgeois, le résultat n'est pas la somme des résultats des entités consolidées. En effet, différentes règles d'évaluation ont certainement été mises en oeuvre<sup>32</sup>, il y a donc lieu d'effectuer des retraitements comptables. De plus, les transactions intra-groupe doivent être éliminées (PricewaterhouseCoopers,

---

29. Pour rappel, cette obligation n'existe que dans la mesure où cette différence est d'un intérêt certain au regard de la charge fiscale future et n'est pas applicable aux sociétés de petite taille.

30. Voir litera a) du point 11° du premier paragraphe des articles 65 et 337\*.

31. Voir Chapitre IV sur les normes IAS/IFRS.

32. Les entités du groupe consolidé peuvent par exemple utiliser des référentiels comptables différents ou utiliser des méthodes d'évaluation différentes, etc.

2013b). Par conséquent, la préparation de comptes consolidés demande aux préparateurs des comptes d'être plus vigilants sur cette matière dans la mesure où l'apparition de différences significatives entre la charge fiscale du bilan consolidé et des bilans fiscaux sera plus courante que lors de la préparation des comptes annuels.

### **Aspects fiscaux de la consolidation**

Au Luxembourg, l'administration fiscale autorise, sous certaines conditions<sup>33</sup>, d'établir un bilan fiscal consolidé permettant de regrouper ou compenser les résultats fiscaux des entités d'un groupe (LPG Fiduciaire - Luxembourg, 2016). Un groupe pourrait ainsi transférer ses réductions ou crédits d'impôts inutilisés issus d'une filiale vers une autre entité du groupe possédant suffisamment de bénéfices imposables pour en bénéficier. En revanche, les pertes fiscales reportables réalisées par une filiale avant la consolidation fiscale ne pourront être déduites que sur ses propres bénéfices (LPG Fiduciaire - Luxembourg, 2016).

---

33. Voyez l'article 164bis de la loi de l'impôt sur le revenu



# Chapitre IV

## Normes internationales IAS/IFRS

### IAS12 : Impôts sur le résultat

La norme IAS 12 est une norme internationale comptable adoptée par l'IASB<sup>1</sup> visant à prescrire le traitement comptable des conséquences fiscales actuelles et futures des transactions ou autres évènements de la période qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entité. Elle prescrit également les conséquences fiscales actuelles et futures du recouvrement (ou règlement) futur de la valeur comptable des actifs (ou des passifs) qui sont comptabilisés dans l'état de la situation financière d'une entité. La norme distingue ainsi deux types d'impôts : l'impôt exigible et l'impôt différé. Ce chapitre se focalisera essentiellement sur la comptabilisation et l'évaluation de l'impôt dit « différé » tel qu'il est défini par la norme « *IAS 12 : Impôts sur le résultat* ». Dans un premier temps, il sera introduit les premiers concepts clés de la norme IAS 12. Dans un second temps, il sera étudié l'établissement de la balance d'impôts différés au bilan, l'affectation des produits et charges d'impôts différés, les règles spécifiques liées à la comptabilisation et l'évaluation d'impôts différés lors d'un regroupement d'entreprises ainsi que du contenu de l'annexe des états financiers relatif aux impôts différés. Cette dernière partie sera agrémentée d'extraits provenant des notes aux comptes consolidés d'une entreprise cotée belge publiant en IAS/IFRS. Enfin, ce chapitre finira par s'interroger sur le futur de la norme IAS 12.

#### Section 1 : Brève introduction aux concepts d'IAS 12

Selon la norme IAS 12, un impôt différé peut donc se décliner de deux manières : soit sous la forme d'un actif soit sous la forme d'un passif. Un actif d'impôts différés représente la comptabilisation au bilan d'une économie d'impôts dans le futur (un crédit futur d'impôt) alors qu'un passif d'impôts différés représente, au bilan, le paiement futur d'impôts (une dette future d'impôts). La norme

---

1. IASB est l'acronyme en anglais de International Accounting Standards Board. Il s'agit de l'organisme indépendant qui se charge de la normalisation des normes internationales (IFRS Foundation, s.d.b).

IAS 12 définit les actifs et passifs d'impôts différés comme suit :

*« Les passifs d'impôts différés sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours de périodes futures au titre de différences temporelles imposables » (IAS 12 §5)<sup>2</sup>*

*« Les actifs d'impôts différés sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours de périodes futures au titre de différences temporelles déductibles, du report en avant de pertes fiscales non utilisées et du report en avant de crédits d'impôts non utilisés. » (IAS 12 §5)*

Le socle de ces deux définitions est relativement semblable : un impôt différé naît essentiellement de différences temporelles. Les différences temporelles sont définies par IAS 12 §5 comme les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif dans les états financiers et sa base fiscale, c'est-à-dire le montant attribué à l'actif ou passif à des fins fiscales. En outre, ces différences peuvent soit être imposables (générant des passifs d'impôts différés) ou soit déductibles (générant des actifs d'impôts différés). Si aucune différence temporelle n'apparaît, dès lors aucun impôt différé ne doit être enregistré.

---

2. Par souci de clarté, le référencement aux normes IAS/IFRS se fera à l'aide du numéro de la norme et le paragraphe auquel se rapporte l'idée ou la citation.

## **Section 2 : La balance d'impôts différés au bilan**

Cette section reprendra les différents points clés qui permettent à une entité d'établir sa balance d'impôts différés au bilan. Elle s'inspire fortement du guide : « Deferred tax – a Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls » publié par le cabinet Grant Thornton en 2013. Chaque sous-section peut être considérée comme une étape dans le but de parvenir à l'établissement de cette balance<sup>3</sup>.

### **2.1 La base comptable de l'actif ou du passif**

La base comptable d'un actif ou d'un passif est la valeur de cet actif ou ce passif enregistré dans le bilan à la fin de la période financière. La manière dont l'entité s'attend à recouvrer son actif ou son passif n'influence pas l'établissement de la base comptable.

### **2.2 La base fiscale de l'actif ou du passif**

Selon la norme IAS 12 §5, la base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant que l'administration fiscale en vigueur attribue à cet actif ou ce passif.

#### **Base fiscale dépendant de la manière dont les actifs et passifs sont recouverts ou réglés**

Dans certaines administrations fiscales, la base fiscale d'un actif ou d'un passif peut être influencée par la manière dont une entité s'attend à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs. Si tel est le cas, la base fiscale devra être cohérente avec le mode de recouvrement prévu (IAS §51A).

#### **Éléments avec une base fiscale mais dont aucune valeur comptable n'est enregistrée dans les comptes**

Certains éléments ne sont pas enregistrés dans les états financiers bien qu'ils possèdent une base fiscale. C'est par exemple le cas des pertes reportables déductibles pouvant être considérées comme

---

3. L'annexe A.4 reprend ces étapes sous forme d'un graphique en processus provenant du guide de Grant Thornton (2013).

des actifs pour l'administration fiscale. Dans ce cas, l'approche pour calculer l'impôt différé est identique. On considérera que la base fiscale vaut un certain montant (X) alors que la base comptable sera égale à zéro.

L'annexe A.5.1 et A.5.2 reprend plusieurs exemples fournis par la norme IAS 12 permettant d'identifier la base fiscale de certains éléments.

## 2.3 Différences temporelles

Les différences temporelles sont les différences entre la base comptable d'un actif ou d'un passif et sa base fiscale (IAS 12 §5). Lorsque l'actif sera recouvré ou le passif réglé, ces différences généreront soit des montants imposables soit des montants déductibles lors de la détermination du bénéfice imposable ou de la perte fiscale futur.<sup>4</sup>

### La règle générale

En règle générale, toute différence temporelle imposable générera la comptabilisation d'un passif d'impôts différés. En revanche, une différence temporelle déductible engendrera la comptabilisation d'un actif d'impôts différés si, et seulement si, il est probable qu'un bénéfice imposable futur, sur lequel ces différences temporelles pourront être imputées, sera disponible (IAS 12 §5, §15, §24).

Les annexes A.5.3 et A.5.4 reprennent un exemple d'une différence temporelle imposable et un exemple d'une différence temporelle déductible. Ils sont issus de la norme IAS 12 traduite en français par la IFRS Foundation (International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §16, §25).

Il existe cependant plusieurs exceptions à ce principe qui sont reprises ci-après.

---

4. Pour information, la norme différencie le «*résultat comptable*» du «*bénéfice imposable*». Le résultat comptable est le résultat net d'une période avant déduction de la charge d'impôt alors que le bénéfice imposable ou la perte fiscale est défini comme le bénéfice ou la perte d'une période, déterminé selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé ou récupéré (IAS 12 §5). Si le bénéfice imposable augmente dans les périodes futures, la société payera plus d'impôts à l'avenir alors que si le résultat imposable diminue lors des périodes futures, la société payera moins d'impôts à l'avenir.

## **Différences temporelles n'entraînant pas la comptabilisation d'un impôt différé**

La norme interdit la comptabilisation d'un actif ou d'un passif d'impôts différés dans deux grandes familles de cas. La première reprend les différences temporelles issues de la comptabilisation initiale de certains actifs ou passifs, et la seconde reprend les différences temporelles associées à des participations dans des filiales et entreprises associées, d'investissements dans des succursales ou d'intérêts dans des partenariats.

### *Les différences temporelles issues de la comptabilisation initiale d'actifs ou passifs*

La comptabilisation d'une différence temporelle provenant de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dépendra essentiellement de la nature de la transaction ayant conduit à la comptabilisation initiale de cet actif ou ce passif. Dès l'instant où la différence temporelle ne provient pas d'un regroupement d'entreprises (au sens d'IFRS 3) ou, au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable (perte fiscale), l'actif ou le passif d'impôts différés ne doit pas être comptabilisé<sup>5</sup> (IAS 12 §15 - IAS 12 §24). Cette exemption vise principalement les cas où un actif (passif) n'est pas, partiellement ou totalement, déductible fiscalement (IAS 12 §22).

### *Quid des changements ultérieurs ?*

Lorsque l'actif est amorti, la norme interdit également la comptabilisation des changements ultérieurs de l'actif ou du passif d'impôts différés qui n'avait initialement pas été comptabilisé (IAS 12 §22 c)).

L'annexes A.5.5 illustre le cas de l'exemption de comptabilisation d'un passif d'impôts différés suite à la comptabilisation initiale de l'actif dont il se rapporte. Ce cas illustre également la manière dont les ajustements ultérieurs doivent être traités (International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §22c).

---

5. Une autre exemption existe pour les différences temporelles imposables provenant de la comptabilisation initiale du goodwill. Veuillez vous référer à la Section 4 : « Impôts différés lors de regroupement d'entreprises » de ce chapitre pour plus d'informations.

### ***Les différences temporelles issues de participations dans des filiales et entreprises associées, d'investissements dans des succursales ou d'intérêts dans des partenariats***

Une entité est également tenue de ne pas comptabiliser un passif d'impôts différés issu d'une différence temporelle imposable associée à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales et à des intérêts dans des partenariats lorsque la société mère, l'investisseur, le coentrepreneur ou le coparticipant est capable de contrôler la date à laquelle la différence temporelle se résorbera, et qu'il est probable que la différence temporelle ne se résorbera pas dans un avenir prévisible (IAS 12 §39)

En revanche, un actif d'impôts différés ne sera pas comptabilisé dans une telle situation dès l'instant où il n'est pas probable qu'il existera un bénéfice imposable auquel pourra être imputée la différence temporelle ou que celle-ci ne se résorbera pas dans un avenir prévisible (IAS 12 §44.).

## **2.4 Evaluation des impôts différés**

Les actifs et passifs d'impôts différés sont évalués en appliquant à chaque différence temporelle identifiée le taux d'imposition attendu de la période au cours de laquelle l'actif sera réalisé ou le passif réglé. La norme ajoute que le taux d'impôt devra être celui qui est adopté ou quasi-adopté à la fin de la période de présentation de l'information financière (IAS 12 §47). Si plusieurs taux d'impôts différents s'appliquent à des niveaux de résultats fiscaux différents, alors l'entité doit évaluer les actifs et les passifs d'impôts différés aux taux moyens d'impôt qui devraient être applicables au cours des périodes desquelles l'entité s'attend à ce que les différences temporelles se résorbent (IAS 12 §49).

### **Jugement de la direction**

Identifier si une loi est adoptée est relativement aisé. Par contre, il est plus difficile de savoir lorsqu'une loi est quasi-adoptée. C'est la raison pour laquelle la direction devra utiliser son jugement afin de sélectionner les bons taux d'impôt applicables à la fin de la période financière (Grant Thornton, 2013). Selon la doctrine prônée par Grant Thornton (2013), la décision du management devrait être basée selon les faits et circonstances spécifiques du cas traité. D'après ce guide, les facteurs

suivants devraient être pris en considération (Grant Thornton, 2013) :

- les processus légaux de la juridiction fiscale lorsque un changement est adopté,
- l'état actuel des modifications fiscales proposées,
- les procédures restantes à effectuer afin que ces modifications soient officiellement adoptées, ainsi que
- la nature des procédures restantes. S'agit-il des dernières formalités ou plutôt d'une étape importante dans l'adoption d'une modification des lois fiscales ?

Un exemple concret fourni par Grant Thornton (2013) est disponible à l'annexe A.6.1.

### **La manière dont l'entité s'attend à recouvrer l'actif ou le passif**

La norme impose que l'évaluation des actifs et passifs d'impôts différés reflète les conséquences fiscales du mode de recouvrement ou du règlement attendu de l'actif ou du passif à la fin de la période de présentation financière (IAS 12§51). Concrètement, si une administration fiscale pratique un taux d'impôt différent lorsque la valeur comptable de l'actif est réalisée suite à sa vente au lieu de son utilisation, l'entité doit utiliser le taux d'impôt qui est cohérent avec le mode de recouvrement attendu de l'actif.

### ***Actifs évalués selon le modèle de réévaluation d'IAS 16 «Immobilisations corporelles»***

Lorsqu'un actif non amortissable est évalué selon le modèle de réévaluation d'IAS 16 «*Immobilisations corporelles*», la valeur comptable de cet actif ne sera pas recouvré par son utilisation. Dès lors, la seule façon de recouvrer l'actif sera de le vendre. Le taux d'impôt applicable d'un tel actif doit être établi selon le principe que cet actif sera recouvré par voie de vente, et ce indépendamment de la manière dont sa valeur comptable est établie<sup>6</sup> (Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014).

### ***Immeubles de placement évalués selon le modèle la juste valeur défini dans IAS 40***

Lorsqu'un immeuble de placement est évalué selon le modèle de la juste valeur défini dans IAS 40, il y a une forte présomption que cet immeuble sera recouvré par voie de vente. Par conséquent,

---

6. Ce principe a été incorporé par l'amendement d'IAS 12 de Décembre 2010 (IAS 12 §51B). Il était, auparavant, contenu dans l'interprétation SIC21 : « *Impôts sur le résultat – Recouvrement des actifs non amortissables réévalués* » qui a depuis été abrogé (Grant Thornton, 2013).

à moins que cette présomption soit réfutée, l'évaluation de l'actif ou du passif d'impôts différés appliquera le traitement fiscal en considérant que la valeur comptable de l'immeuble de placement sera entièrement recouvré par voie de vente. C'est donc le taux d'impôt applicable à un actif destiné à la vente qui devra être utilisé (IAS 12 §51C).

Néanmoins cette présomption peut être réfutée si l'immeuble de placement est amortissable et détenu selon un modèle économique dont l'objectif est de consommer la quasi-totalité des avantages économiques du bien au fil du temps. Dès lors, l'entité appliquera le taux d'impôt en considérant que la valeur comptable de l'immeuble sera recouvré par son utilisation et non par sa vente (IAS 12 §51C).

## **2.5 Quel montant d'actifs d'impôts différés peut-il être comptabilisé au bilan ?**

Lorsqu'une entité voit apparaître une différence temporelle déductible<sup>7</sup>, une perte fiscale ou un crédit d'impôt inutilisé, elle doit comptabiliser un actif d'impôts différés. Cependant, la norme IAS 12 limite cette comptabilisation à la probabilité d'existence d'un bénéfice imposable futur suffisant. Cette condition est essentielle car la résorption des différences temporelles déductibles, pertes fiscales ou crédits d'impôts inutilisés conduit à réduire les bénéfices imposables de l'entité lors des périodes futures alors que les avantages économiques prenant la forme de réductions de paiement d'impôts ne bénéficieront à l'entité uniquement si elle dégage des bénéfices imposables suffisants pour pouvoir les utiliser (IAS 12.27). Cette condition peut donc amener le management de l'entreprise à devoir utiliser, en totalité ou en partie, son jugement et doit être observée avec une extrême précaution. La direction devra au moins estimer s'il y aura des bénéfices imposables futurs suffisants, mais sera également amenée à estimer la durée attendue après laquelle les différences temporelles déductibles et imposables seront résorbées (Grant Thornton, 2013).

La norme IAS 12 §28-30 donne des indications pour déterminer si un bénéfice imposable pourra être suffisant dans le futur :

---

7. Qui n'est pas une exemption citée précédemment

**IAS 12 §28 :** « Il est probable que l'entité disposera d'un bénéfice imposable auquel elle pourra imputer une différence temporelle déductible lorsqu'il y a suffisamment de différences temporelles imposables, relevant de la même administration fiscale et relatives à la même entité imposable, et dont on s'attend à ce qu'elle se résorbent :

- a) au cours de la période pendant laquelle on s'attend à ce que les différences temporelles déductibles se résorbent ; ou
- b) au cours des périodes sur lesquelles la perte fiscale résultant de l'actif d'impôts différés pourra être reportée en arrière ou en avant. »

**IAS 12 §29 :** « Lorsque les différences temporelles imposables relevant de la même administration fiscale et relatives à la même entité imposable sont insuffisantes, l'actif d'impôts différés est comptabilisé pour autant :

- a) qu'il est probable que l'entité dégagera un bénéfice imposable suffisant, relevant de la même administration fiscale et pour la même entité imposable, dans la période au cours de laquelle les différences temporelles déductibles se résorberont (ou lors des périodes sur lesquelles la perte fiscale résultant de l'actif d'impôts différés pourra être reportée en arrière ou en avant). Pour apprécier si elle dégagera des bénéfices imposables suffisants au cours des périodes futures :
  - i) l'entité compare les différences temporelles déductibles avec le bénéfice imposable futur qui exclut les déductions fiscales résultant du renversement de ces différences temporelles déductibles. Cette comparaison montre la mesure dans laquelle le bénéfice imposable futur de l'entité est suffisant pour déduire les montants résultant de l'inversion de ces différences temporelles déductibles<sup>8</sup>.
  - ii) l'entité ne tient pas compte des montants imposables résultant des différences temporelles déductibles dont on s'attend à ce qu'elles naissent au cours de périodes futures, car l'actif d'impôts différés résultant de ces diffé-

---

8. Notez que cette comparaison a été ajoutée récemment par l'amendement d'IAS 12 relatif à la comptabilisation d'actifs d'impôts différés au titre de pertes latentes publié en janvier 2016. Cet amendement rentrera officiellement en vigueur à partir des exercices débutant à partir ou après le 1<sup>er</sup> janvier 2017. Pour plus d'informations concernant cet amendement, veuillez vous référer à la Section 6 : « Quel futur pour la norme IAS 12 » de ce même chapitre.

*rences temporelles nécessitera lui-même l'existence de bénéfices imposables futurs pour pouvoir être utilisé ; ou*

*b) que l'entité a des opportunités de planification fiscale grâce auxquelles elle générera un bénéfice imposable au cours des périodes appropriées. »*

**IAS 12 §30 :** *« Les opportunités de planification fiscale sont des mesures que l'entité peut prendre pour créer ou augmenter un bénéfice imposable au cours d'une période donnée, avant la date d'expiration du droit d'utiliser la perte fiscale ou le crédit d'impôt. »*

(IAS 12 §28-30)

### **Pertes fiscales reportables et crédits d'impôts inutilisés**

Tout d'abord, il y a lieu de différencier deux types de reports : le report en avant «*carry forward*» ou le report en arrière «*carry back*».

Le premier cas consiste à reporter la perte fiscale ou le crédit d'impôt de l'exercice sur les bénéfices imposables futurs avec ou sans limitation de durée. L'entité possédera alors un crédit d'impôt qu'elle pourra uniquement utiliser sur les bénéfices imposables futurs qu'elle réalisera (Gerard, M., 2015).

Dans le second cas, la perte fiscale ou le crédit d'impôt pourra être imputé sur un bénéfice imposable déjà réalisé lors de périodes antérieures. L'entité possédera alors une créance vis à vis de l'administration fiscale, et pourra l'utiliser en tant que crédit d'impôt sur des bénéfices imposables futurs ou la récupérer sous forme de remboursement. C'est par exemple le cas en France (Gerard, M., 2015).

Le traitement comptable de l'avantage fiscal perçu sera différent selon que le report de la perte fiscale ou du crédit d'impôt soit en avant ou en arrière.

***Report en avant de pertes fiscales et crédits d'impôts inutilisés***

Un actif d'impôts différés doit être comptabilisé pour le report en avant « *carry forward* » de pertes fiscales et de crédits d'impôts non utilisés dans la mesure où il est probable que l'entité disposera de bénéfices imposables futurs auxquels ces pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés pourront être imputés (IAS 12 §34).

Les critères qui rentrent en ligne de compte pour évaluer la probabilité que l'entité dégagera un bénéfice imposable auquel elle pourra imputer les pertes fiscales ou les crédits d'impôts non utilisés sont semblables à ceux applicables aux différences temporelles déductibles. A la seule différence près qu'ils doivent être imputés avant que les pertes fiscales ou les crédits d'impôts non utilisés n'aient expirés. De plus, les pertes fiscales doivent résulter de causes identifiables qui ne se reproduiront vraisemblablement plus à l'avenir (IAS 12 §36).

L'annexe A.7.2 illustre le cas de l'enregistrement d'actifs d'impôts différés suite au report en avant de pertes fiscales (Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014).

***Report en arrière de pertes fiscales***

En ce qui concerne l'avantage fiscal d'une perte fiscale reportée en arrière, il y a lieu de l'enregistrer à l'actif en tant qu'impôt exigible dans la période au cours de laquelle se produit la perte fiscale parce que l'avantage fiscal est probable et peut être évalué de manière fiable (IAS 12 §13-14).

Cependant pour qu'une perte fiscale reportée en arrière puisse donner un avantage fiscal, il faut que l'entité ait déjà réalisé du bénéfice imposable dans les périodes précédentes contre lequel elle pourrait être utilisée.

***Point d'attention lorsqu'une entité possède des pertes fiscales non utilisées***

IAS 12 §35 insiste sur un point. L'existence de pertes fiscales non utilisées constitue, à elle seule, une indication forte que des bénéfices imposables futurs risquent de ne pas être disponibles. Lorsqu'une entité a un historique de pertes récentes, elle ne pourra comptabiliser un actif d'impôts dif-

férés que si elle possède des différences temporelles imposables suffisantes ou d'autres indications convaincantes montrant qu'elle disposera effectivement bien de bénéfices imposables suffisants. En outre, l'entité devra indiquer dans les notes aux comptes, le montant de l'actif d'impôts différés et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation (IAS 12 §82).

### **Longueur de la période sur laquelle le management peut s'appuyer pour établir des bénéfices imposables**

L'existence de pertes fiscales non utilisées peut amener la direction à regarder un certain nombre de périodes comptables futures pour pouvoir enregistrer un actif d'impôts différés. La norme IAS 12 ne donne aucune limite du nombre d'années sur lesquelles l'entité doit s'appuyer, si ce n'est avant l'expiration de la perte fiscale. La direction doit donc utiliser son jugement pour établir ses prévisions. Néanmoins, l'incertitude des périodes futures indique que les estimations seront, en général, plus convaincantes lors des périodes plus proches que lors des périodes plus éloignées (Grant Thornton, 2013).

En outre, selon Grant Thornton (2013), l'indisponibilité de prévisions de bénéfices futurs n'empêche pas la comptabilisation d'un actif d'impôts différés. Par exemple un cas où la direction peut estimer de manière fiable des bénéfices imposables sur les trois prochaines années mais pas lors de la quatrième année, il est peu probable que les profits retombent à zéro lors de la quatrième année. La direction doit donc étudier l'ensemble des faits et circonstances selon la situation présente afin de pouvoir correctement établir son jugement. Toutefois, les hypothèses émises par la direction devront être consistantes avec l'ensemble des estimations effectuées lors de la comptabilisation ou l'évaluation d'autres éléments des états financiers. Par exemple, si la direction utilise des hypothèses pour déterminer la valeur d'utilité lors de la réalisation d'un test de dépréciation<sup>9</sup>, celles-ci devront rester cohérentes avec les hypothèses qu'elle utilisera pour vérifier que l'actif d'impôts différés sera recouvré (Grant Thornton, 2013).

---

9. Voyez IAS 36 : «Dépréciation d'actifs»

### **Réévaluation et réestimation d'un actif d'impôts différés**

La valeur comptable d'un actif d'impôts différés doit être revue (IAS 12 §56) et réestimée (IAS 12 §37) à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Une entité doit réduire la valeur de tout actif d'impôts différés dans la mesure où il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible pour permettre d'utiliser l'avantage, de tout ou partie, de cet actif d'impôts différés. Néanmoins dès l'instant où il est probable que des bénéfices imposables suffisants seront à nouveau disponibles, une telle réduction de valeur doit être reprise. Par ailleurs, une entité doit réviser les actifs d'impôts différés qui n'avaient précédemment pas été comptabilisés dans la mesure où il devient probable qu'un bénéfice imposable futur permettra de recouvrer l'actif d'impôts différés.

L'annexe A.7.2 illustre également le cas de la réestimation d'un actif d'impôts différés suite à une modification des prévisions de la direction (Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014).

### **Illustrations issues de la base de données du forum EECS mis en place par l'ESMA en matière de comptabilisation d'actifs d'impôts différés**

Les illustrations de la base données du forum EECS mis en place par l'ESMA en matière de comptabilisation d'actifs d'impôts différés proviennent principalement du promoteur de ce mémoire, Stempnierwsky, Y., (2015) dans son article : « *Les extraits de la base de données de l'EECS : une source de doctrine particulièrement autorisée, pour l'application appropriée et cohérente des normes IFRS !* »

### ***L'ESMA et la base de données de l'EECS***

L'un des objectifs de l'ESMA<sup>10</sup> est d'assurer l'application cohérente et effective de la législation européenne en matière de valeurs mobilières et de marchés. Cela consiste, notamment, à appliquer de manière cohérente les principes et traitements des normes IFRS (Stempnierwsky, Y., 2015).

---

10. Pour rappel, l'European Securities and Markets Authority [ESMA] – Autorité européenne des marchés financiers en français [AEMF] – est une autorité européenne indépendante qui contribue à préserver la stabilité du système financier de l'Union européenne en renforçant la protection des investisseurs et qui promeut des marchés financiers stables et ordonnés (European Securities and Markets Authority [ESMA], s.d.).

Pour ce faire, L'ESMA a organisé un forum de travail « *European Enforcers Coordination Sessions* » [EECS], composé d'experts réunissant diverses autorités nationales de contrôle de l'information financière provenant principalement des divers états membres. Ce forum permet aux autorités nationales de contrôle de l'information financière de partager et comparer leurs expériences pratiques du contrôle de l'information financière IFRS. Le forum discute de cas avant ou après que les décisions ne soient prises par les autorités nationales de contrôle de l'information financière mais n'approuve ni ne rejette les décisions prises par ces autorités nationales. Il contribue à faire converger la pratique de ces autorités nationales de contrôle de l'information financière et fournit des avis techniques à l'ESMA pour la préparation de documents sur les matières comptables<sup>11</sup> (Stempnierwsky, Y., 2015).

Le forum EECS a développé une base données confidentielles reprenant les décisions prises par les autorités nationales de contrôle de l'information financière sur l'application des normes IFRS. Depuis 2007, l'ESMA a décidé de fournir certains extraits de cette base données afin d'informer les préparateurs et les utilisateurs des comptes de l'avis des autorités nationales de contrôle de l'information financière sur les traitements comptables permis par les normes IFRS (Stempnierwsky, Y., 2015).

Comme le mentionne Stempnierwsky, Y., (2015) dans son article, les extraits issus de la base données de l'EECS constituent une source de doctrine des plus autorisée pour l'application appropriée et cohérente des normes IFRS. Bien qu'ils ne concernent que la situation d'un émetteur en particulier, ils permettent néanmoins aux entités étant dans une position semblable de raisonnement s'attendre à la position de l'autorité nationale de contrôle de l'information financière.

### ***Illustrations de la base de données de l'EECS en matière de comptabilisation d'actifs d'impôts différés suite au report en avant de pertes fiscales***

Certains extraits de la base de données publiés par l'ESMA, reprennent des décisions ayant été prises en matière de comptabilisation d'actifs d'impôts différés, et plus particulièrement lorsqu'un

---

11. Pour plus d'informations à propos du rôle de l'ESMA et de son forum l'EECS, veuillez vous référer aux pages 1 et 2 de l'article de Stempnierwsky, Y., (2015).

émetteur possède des pertes fiscales reportables. Stempniewsky, Y.(2015) reprend trois extraits intéressants en cette matière :

*Premier cas*

*Dans le **premier cas** <sup>12</sup>, relatif aux comptes au 30 juin 2005, l'autorité nationale de contrôle de l'information financière était confrontée à un émetteur développant des solutions informatiques, qui avait subi des pertes substantielles depuis cinq ans, sauf en 2003 et en 2004, années au cours desquelles un très faible bénéfice avant impôts - résultant essentiellement de la réévaluation des actifs d'impôts différés - avait été réalisé.*

*Après avoir annoncé, début 2005, une croissance substantielle et des bénéfices, l'émetteur annonça ultérieurement que l'exercice se traduirait, en fait, par une perte significative. La société avait déjà par le passé, à plusieurs reprises, communiqué des résultats effectifs différant significativement des résultats prévus.*

*L'émetteur avait comptabilisé des actifs d'impôts différés croissant d'année en année. En 2004, ceux-ci représentaient approximativement 20% du chiffre d'affaires et 26% des capitaux propres ; au 30 juin 2005, les actifs d'impôts différés représentaient 34% des capitaux propres. De plus, le bénéfice avant impôts pour 2004, représentait approximativement 9% des actifs d'impôts différés. Les actifs d'impôts différés consistaient essentiellement en pertes fiscales non utilisées qui pouvaient être reportées, mais contre lesquelles il n'y avait virtuellement aucune différence temporelle imposable à compenser.*

*L'autorité nationale de contrôle de l'information financière a estimé que la comptabilisation d'actifs d'impôts différés relativement aux pertes fiscales reportables n'était pas conforme à la norme IAS 12, § 34, à défaut pour l'émetteur de fournir des indications convaincantes susceptibles de persuader l'autorité nationale de contrôle de*

---

12. Cas n° 1207-04, extrait n° 2.

*l'information financière que la société était en mesure de générer suffisamment de bénéfices imposables sur lesquels les pertes fiscales pourraient être imputées.*

*La décision de l'autorité nationale de contrôle de l'information financière était fondée principalement sur les faits suivants :*

- l'historique de la société en matière de bénéfices avant impôts ;*
- les prévisions publiées précédemment et les résultats effectivement réalisés par le passé ;*
- les prévisions de la société pour les années suivantes ; et*
- les annonces relatives à de nouveaux contrats.*

*L'autorité nationale de contrôle de l'information financière a été particulièrement attentive au fait qu'historiquement, des variations négatives importantes étaient apparues entre les résultats prévus et les résultats réalisés. En outre, en 2005, la société avait annoncé qu'elle enregistrerait une perte significative. Le fait que les pertes ne pouvaient pas être clairement attribuées à un événement externe dont il pouvait être attendu qu'il ne se reproduise pas a aussi influencé l'autorité nationale de contrôle de l'information financière.*

(Stempnierwsky, Y., 2015, pp. 11-12)

### *Deuxième cas*

*Dans le **deuxième cas**<sup>13</sup> portant sur l'établissement des comptes au 31 décembre 2006, l'émetteur avait subi d'importantes pertes pour les exercices courant de 2002 à 2006, à l'exception de l'exercice 2005 au cours duquel un faible bénéfice - incluant des gains non opérationnels - avait été réalisé.*

*Les comptes consolidés relatifs aux exercices 2005 et 2006 présentaient un actif d'impôts différés relatifs aux pertes fiscales reportables expirant au cours de la période*

---

13. Cas n° 1208-10, extrait n° 4.

2010 à 2014. Cet actif d'impôts différés diminué des passifs d'impôts différés représentait respectivement 24% et 51% des capitaux propres en 2005 et 2006.

Ce traitement comptable était fondé sur des performances anticipées pour les années 2006 à 2009 et reposait sur des budgets préparés à l'automne 2005. L'émetteur faisait aussi état de plans d'investissements pour développer de nouveaux marchés et vendre de nouveaux produits.

L'autorité nationale de contrôle de l'information financière a considéré, ici aussi, que la comptabilisation d'un actif d'impôts différés relativement aux pertes fiscales reportables n'était pas conforme à la norme IAS 12, §34 à 36, à défaut pour l'émetteur de fournir des indications convaincantes, susceptibles de persuader l'autorité nationale de contrôle de l'information financière que la société était en mesure de générer suffisamment de bénéfices imposables sur lesquels des pertes fiscales pourraient être imputées.

La décision de l'autorité nationale de contrôle de l'information financière était fondée principalement sur les faits suivants :

- les pertes fiscales reportables ne résultaient pas de causes identifiables dont il pouvait être attendu qu'elles ne se reproduisent pas ; au contraire, les pertes subies au cours de la période 2002 à 2004 étaient dues aux activités ordinaires de l'émetteur ;
- aucune opportunité de gestion fiscale permettant à l'émetteur de générer du bénéfice imposable dans la période au cours de laquelle les pertes fiscales reportables pourraient être compensées n'était disponible ;
- l'émetteur n'était pas en mesure de démontrer que sa faible rentabilité dans certains secteurs de son activité n'était pas récurrent ;
- les budgets préparés par l'émetteur à l'automne 2005 n'étaient pas réalistes par rapport à la performance passée, et la chute importante des revenus au cours du

- dernier trimestre aurait dû inciter l'émetteur à revoir la fiabilité de ses prévisions en tant que base pour la comptabilisation de l'actif d'impôts différés ;*
- *l'absence de fiabilité des estimations de l'émetteur avait été mise en évidence par les différences significatives entre les bénéfices prévus pour 2006 et annoncés aux marchés et les bénéfices effectivement réalisés en 2006.*

(Stempnierwsky, Y., 2015, pp. 12-13)

### *Troisième cas*

*Enfin, le **troisième cas**<sup>14</sup> était relatif à un établissement de crédit qui avait comptabilisé un actif d'impôts différés net de CU 21,6 millions (CU 25,7 millions de pertes fiscales non utilisées diminués de CU 4,1 millions de différences temporelles imposables), représentant 18,6% de ses capitaux propres dans ses comptes consolidés relatifs à l'exercice 2011.*

*L'utilisation des pertes fiscales non utilisées n'était pas limitée dans le temps, et l'émetteur avait mentionné dans ses comptes qu'il disposerait, endéans une période de sept ans, de bénéfices imposables sur lesquels les pertes fiscales reportables pourraient être imputées. Cette approche était notamment basée sur des budgets relatifs aux exercices 2012 à 2018, dans lesquels était prise en considération une réduction significative de la dépréciation des prêts avec un effet significatif sur les bénéfices imposables futurs.*

*L'autorité nationale de contrôle de l'information financière a estimé que l'actif d'impôts différés ne pouvait être comptabilisé que dans la mesure des différences temporelles imposables et ne pouvait tenir compte des pertes fiscales reportables non utilisées.*

*La position de l'autorité nationale de contrôle de l'information financière était fondée sur les éléments suivants :*

- *pour que l'émetteur puisse utiliser l'actif d'impôts différés, il aurait dû, compte*

---

14. Cas n° 0213-10, extrait n° 14

- tenu d'un taux d'imposition à 25%, être en mesure de générer un bénéfice imposable de CU 86,4 millions, alors qu'il avait réalisé une perte moyenne de CU 12 millions par an au cours des cinq années précédentes ;
- des différences significatives résultant en particulier de dépréciation sur des prêts existaient entre les résultats budgétés par la société pour les deux années précédentes et les résultats effectivement réalisés, ce qui suscitait des doutes quant à la capacité de l'émetteur à établir des précisions fiables relativement à la dépréciation des prêts ;
  - les pertes fiscales non utilisées ne résultaient pas de causes identifiables dont il était vraisemblable qu'elles ne se reproduisent plus ;
  - la société indiquait dans ses états financiers une incertitude significative à propos de sa capacité à poursuivre ses activités en « going-concern » (continuité).

(Stempnierwsky, Y., 2015, p. 13)

### ***Illustrations de la base de données de l'EECS en matière de comptabilisation d'actifs d'impôts différés suite à la cession d'une filiale***

Un dernier cas<sup>15</sup> de la base de données de l'EECS fait référence à la comptabilisation d'actifs d'impôts différés suite à la cession d'une filiale pour un montant symbolique d'une unité monétaire. Il est utile de rappeler que la norme IAS 12 §44 permet la comptabilisation d'actifs d'impôts différés issus de différences temporelles déductibles lorsque celles-ci sont liées à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales ou à des intérêts dans des partenariats si, et seulement si, il est probable que la différence temporelle se résorbera dans un avenir prévisible et qu'il existera un bénéfice imposable auquel pourra être imputée la différence temporelle.

#### *Le cas*

L'émetteur avait l'intention de vendre l'une de ses filiales avant le 31 décembre 2013. Ce dernier possédait une lettre d'intention signée par l'acheteur potentiel qui était intéressé d'acquérir la filiale

---

15. Cas n° 0214-07, extrait n° 16

pour un montant d'1 CU. Finalement, la vente de la filiale a eu lieu après la publication des comptes consolidés de l'émetteur.

Etant donné que l'émetteur possédait une lettre d'intention signée par l'acheteur, il considéra que la vente était hautement probable. Bien que la vente n'a pas eu lieu au 31 décembre 2013, l'émetteur considéra que la transaction faisait partie d'un plan unique et coordonné pour se séparer d'une ligne d'activité principale et distincte satisfaisant les exigences de la définition d'une activité abandonnée selon l'Annexe A d'IFRS 5. Par conséquent, l'émetteur comptabilisa et classifia les actifs et les passifs de sa filiale destinés à être vendus pour une valeur nette comptable nulle dans ses états financiers consolidés à la fin de la période financière.

Par ailleurs, l'émetteur comptabilisa un actif d'impôts différés à l'égard de l'avantage fiscal différé issu de la perte fiscale suite à la vente hautement probable de la filiale pour un montant d'1 CU. Les dispositions légales permettaient à l'émetteur d'enregistrer un actif d'impôts différés suite au report en arrière de la perte fiscale afin de récupérer l'impôt exigible d'une période précédente. L'actif d'impôts différés comptabilisé était égal à la valeur de la filiale à des fins fiscales, multiplié par le taux d'imposition applicable à cette vente. La perte fiscale était imputable aux revenus fiscaux déjà réalisés du groupe et l'émetteur s'attendait à disposer de bénéfices imposables contre lesquels la perte fiscale serait imputée.

L'autorité nationale de contrôle de l'information financière a conclu que la comptabilisation d'un actif d'impôts différés ne rentrait pas en conflit avec les exigences d'IAS 12 § 44.

La décision de l'autorité nationale de contrôle de l'information financière était fondée sur les éléments suivants :

- prenant compte des éléments avancés par l'émetteur – lettre d'intention signée par l'acheteur –, la vente était hautement probable [La base comptable des actifs et passifs cédés était nulle] ;
- la différence temporelle déductible – entre la valeur comptable nulle et la valeur de la filiale aux yeux de l'administration – se résorbera dans un avenir prévisible [Lorsque la vente aura eu lieu et qu'une perte fiscale soit enregistrée] ;

- il était probable qu'un bénéfice imposable soit disponible contre lequel les différences temporelles pourraient être utilisées [Le bénéfice antérieur du groupe déjà réalisé lorsque la perte fiscale sera reportée en arrière].

## 2.6 Compensation des actifs et des passifs d'impôts différés

La norme IAS 12 oblige les entités à compenser leurs actifs et passifs d'impôts différés si, et seulement si, l'entité a un droit juridiquement exécutoire<sup>16</sup> de compenser les actifs et passifs d'impôts exigibles et les actifs et passifs d'impôts différés concernant des impôts sur le résultat prélevés par la même administration fiscale soit :

- sur la même entité imposable, ou
- sur des entités imposables différentes qui ont l'intention, soit de régler les passifs et actifs d'impôts exigibles sur la base de leur montant net, soit de réaliser les actifs et de régler les passifs simultanément, lors de chaque période future au cours de laquelle on s'attend à ce que des montants importants d'actifs ou de passifs d'impôts différés soient réglés ou recouvrés (IAS 12 §71 et IAS 12 §74).

---

16. «Exécutoire, signifie que celui auquel l'acte en question a reconnu un droit, peut faire procéder à son exécution forcée par les soins d'un officier public qui a compétence pour requérir la force publique.» (Braudo, S. & Baumann, A., s.d.)

## Section 3 : Affectation des charges ou produits d'impôts différés de l'exercice

La règle générale imposée par la norme IAS 12 §57 concernant la comptabilisation de l'impôt différé – en tant que charge ou produit d'impôt – est de le comptabiliser de la même manière que la transaction à laquelle il se rapporte (Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014).

Ceci implique que la contrepartie de l'enregistrement d'un actif d'impôts différés (ou d'un passif d'impôts différés) engendra la comptabilisation d'un impôt différé directement au crédit (ou au débit) du compte de résultats, des autres éléments du résultat global, des capitaux propres ou du goodwill<sup>17</sup> (Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014).

### 3.1 Montants comptabilisés en résultat net

En règle générale, l'impôt différé sera enregistré au compte de résultat pour toutes les transactions liées à des différences temporelles dites « *timing differences* ». Cela s'explique parce que ces différences proviennent de la comptabilisation de charges ou produits dans le résultat de périodes différentes au niveau fiscal ou au niveau comptable. On peut citer à titre d'exemple, un amortissement fiscal plus long ou plus court que l'amortissement comptable d'un actif, les provisions qui ne sont fiscalement pas acceptées tant que la charge n'a pas effectivement eu lieu, ou encore les frais de recherches et développement qui doivent être directement pris en charge dans la comptabilité de l'entité mais qui peuvent être amortis fiscalement<sup>18</sup> (Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014)

L'annexe A.7.1 reprend l'exemple de la comptabilisation d'un passif d'impôts différés sur l'amortissement d'une machine qui n'est pas comptablement amortie de la même manière que du point de vue fiscal.

---

17. Veuillez vous référer à la Section 4 : « Impôts différés lors d'un regroupement d'entreprises » pour plus d'informations.

18. C'est par exemple le cas en Belgique où les frais de recherches et développement sont amortissables fiscalement même s'ils ne sont pas encore dans la phase de développement.

## **3.2 Montants comptabilisés hors résultat net**

Lorsque l'impôt différé est lié à une transaction qui est comptabilisée hors résultat net, l'impôt différé sera également comptabilisé hors résultat, soit directement dans les capitaux propres soit dans les autres éléments du résultat global (Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014).

### **Exemples d'éléments comptabilisés dans les autres éléments du résultat global**

Imaginons un actif immobilisé réévalué selon le modèle de la réévaluation et dont la réévaluation consiste en une augmentation de la valeur comptable de l'actif immobilisé. L'amortissement de la plus-value de réévaluation n'est fiscalement pas admise. Lorsque la valeur comptable d'un tel actif est augmentée, IAS 36 §39 impose à l'entité d'enregistrer cette augmentation dans les autres éléments du résultat global. Etant donné que l'administration fiscale n'accepte pas l'amortissement de la plus-value de réévaluation tant que celle-ci n'est pas réalisée, une différence temporelle imposable apparaît entre la valeur comptable de l'actif immobilisé réévalué et sa valeur fiscale. Un passif d'impôts différés doit donc être enregistré et l'impôt différé y afférent est comptabilisé dans les autres éléments du résultat global, tout comme la plus value de réévaluation.

Un autre exemple cité par IAS 12 §62 est l'écart de change provenant de la conversion des états financiers d'un établissement étranger. En effet, l'écart de change provenant de la conversion de l'ensemble des états financiers sera comptabilisé dans les autres éléments du résultat global (Stempnierwsky, Y., 2014). Si une différence temporelle devait apparaître sur cet écart de change, l'impôt différé sera également comptabilisée dans les autres éléments du résultat global.

### **Exemples d'éléments comptabilisés directement dans les capitaux propres**

En normes internationales, un instrument financier composé peut être initialement comptabilisé en partie au passif (pour sa composante passive) et en autre partie dans les capitaux propres (pour sa composante de capitaux propres). Si tel est le cas, une différence temporelle identifiée sur la composante de capitaux propres engendrait la comptabilisation d'un actif ou un passif d'impôts différés dont la contrepartie serait comptabilisé directement dans les capitaux propres (IAS 12 §62A).

Une situation comparable pourrait apparaître lors d'un ajustement du solde d'ouverture du résultat non distribué lorsqu'une erreur fut corrigée ou lorsqu'une méthode comptable a été appliquée de façon rétrospective selon IAS 8 : « *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* » (IAS 12 §62A).

### **3.3 Impôts différés issus de transactions dont le paiement est fondé sur des actions**

IAS 12 contient également des règles spécifiques lorsqu'un impôt différé provient d'une transaction dont le paiement est fondé sur des actions tel que défini sous IFRS 2 : « *Paiement fondé sur des actions* ».

Dans certaines juridictions fiscales, une déduction fiscale est accordée lorsqu'une rémunération est payée en actions, en option sur actions, ou par le biais d'autres instruments de capitaux propres. La norme IAS 12 §68A donne un exemple dans un pays dans lequel une entité ne pourra pas bénéficier de la déduction fiscale liée à la rémunération avant que les options ne soient exercées. La déduction fiscale est évaluée sur la base du prix de l'action de l'entité à la date d'exercice des options. Dans une telle situation, la différence entre la base fiscale de la rémunération jusqu'au jour considéré<sup>19</sup> et sa valeur comptable (zéro), est une différence temporelle déductible dont résulte un actif d'impôts différés.

Deux complications peuvent intervenir dans la comptabilisation de l'impôt différé (Grant Thornton, 2013) :

- comment la déduction fiscale pourrait être évaluée à la fin de la période, et
- dans quel composante doit être comptabilisée le crédit d'impôts différés ?

#### **Evaluation de la déduction fiscale future**

Si le montant déductible autorisé par les administrations fiscales dans les périodes futures dépend du prix de l'action de l'entité à une date ultérieure, il sera estimé d'après les informations disponibles

---

19. c'est-à-dire, le montant admis en déduction par les administrations fiscales au titres des périodes ultérieures

à la fin de la période, autrement dit le prix des actions de l'entité à la fin de la période (IAS 12 §68B).

### **Composante dans laquelle doit être comptabilisé le crédit d'impôts différés**

Le crédit d'impôts différés issu de telles transactions doit respecter le principe général, à savoir, être comptabilisé en rapport avec l'élément auquel il se rapporte. Cependant, si le montant de la déduction fiscale ou de la déduction fiscale future estimée dépasse le montant de la charge salariale cumulée liée, le crédit d'impôts différés relatif à cet excédent doit être directement comptabilisé dans les capitaux propres car cela indique que la déduction fiscale n'est pas uniquement liée à une charge salariale mais également à un élément de capitaux propres (IAS 12 § 86C).

## Section 4 : Impôts différés lors de regroupement d'entreprises

Lorsqu'une entreprise applique le référentiel comptable IAS/IFRS, elle peut être contrainte d'appliquer la norme IFRS 3 « Regroupement d'entreprises ». Lors d'une telle application, une vigilance particulière est requise lors de la comptabilisation et l'évaluation des impôts différés. Le préparateur des comptes devra se reposer sur la norme IAS 12 « *Impôts sur le résultat* » afin de correctement enregistrer les impôts différés issus du regroupement d'entreprises.

### 4.1 Le type de transaction

Lors d'une transaction entre deux entités, l'acquéreur peut soit acheter individuellement les actifs et les passifs de l'autre société, soit en acquérir ses parts. Dans ce dernier cas, l'acheteur possèdera une partie de l'entreprise, c'est-à-dire un pourcentage variant entre 0 et 100% de l'actif et du passif de la société acquise (PricewaterhouseCoopers, 2013a).

Lorsque l'acquéreur achète séparément les actifs et passifs du vendeur, il évalue l'ensemble des actifs et passifs acquis à leur juste valeur et la base fiscale représente le prix payé pour chacun des actifs et passifs acquis. Lorsque le prix payé par l'acquéreur dépasse la juste valeur agrégée de l'ensemble des passifs et actifs acquis, l'excédant, aussi appelé « goodwill » pourra ou non être déductible fiscalement en fonction des règles fiscales en vigueur (PricewaterhouseCoopers, 2013a). Cependant, cet excédant ne pourra pas être repris dans les états financiers de l'acquéreur mais l'éventuelle différence temporelle y afférente pourrait l'être.

Lorsque le vendeur cède directement ses parts de la société, les actifs et passifs acquis par l'acheteur seront évalués séparément à la juste valeur et conserveront, généralement, la même base fiscale à celle qu'elle était avant l'acquisition. Cette base fiscale équivaldra au coût enregistré dans la comptabilité du vendeur avant l'acquisition. Habituellement aucun goodwill ne sera reconnu par l'administration fiscale dans ce type de transaction (PricewaterhouseCoopers, 2013a). Néanmoins, un goodwill comptable devra être enregistré selon IFRS 3.

## **4.2 Comptabilisation et évaluation des actifs et passifs identifiables selon IFRS 3**

Lors d'un regroupement d'entreprises tous les actifs acquis et passifs repris doivent être comptabilisés et évalués à leur date d'acquisition selon la méthode de la juste valeur. Ils influenceront dès lors la base comptable des actifs et passifs acquis (PricewaterhouseCoopers, 2013a).

## **4.3 Différences temporelles issues de regroupement d'entreprises**

Les différences temporelles provenant des regroupements d'entreprises sont principalement issues de la réévaluation à la juste-valeur des actifs et passifs conformément à IFRS 3, et de l'identification d'actifs ou passifs initialement non comptabilisés avant la transaction (PricewaterhouseCoopers, 2013a).

### **Réévaluation d'actifs et passifs à la juste-valeur selon IFRS 3**

Quel que soit le type de transaction, les actifs et passifs identifiés lors de la transaction seront réévalués à la juste valeur au jour de la date d'acquisition. Cela signifie que la base comptable des actifs et passifs identifiés et acquis sera égale à leur juste valeur à la date d'acquisition (PricewaterhouseCoopers, 2013a).

En revanche, la base fiscale dépendra du type de transaction identifiée :

- Lorsqu'une transaction provient d'une vente directe d'actifs ou de passifs, il est plus que probable que la base fiscale sera égale au prix d'acquisition, c'est-à-dire, la juste-valeur de ces mêmes actifs et passifs identifiés à la date d'acquisition. La base comptable rejoint donc la base fiscale et aucune différence temporelle n'apparaît (PricewaterhouseCoopers, 2013a).
- Alors que si la transaction consiste en un échange de parts, la base fiscale des actifs et passifs identifiées restera généralement identique à celle qu'elle était avant la transaction, c'est-à-dire au coût avant l'acquisition. La réévaluation à la juste valeur de la base comptable des actifs et passifs identifiés se traduira, plus que probablement, en différences temporelles qui pourront générer la comptabilisation d'actifs ou de passifs d'impôts différés (PricewaterhouseCoopers,

2013a).

L'annexe A.7 reprend une illustration de l'identification de différences temporelles en fonction du type de transaction.

### **Les actifs et passifs non comptabilisés antérieurement**

Dans certains cas l'acquéreur peut comptabiliser des actifs et passifs identifiés lors de la transaction qui n'étaient initialement pas comptabilisés dans la comptabilité du vendeur. Cela concerne essentiellement les actifs incorporels et les passifs éventuels.

Selon le paragraphe 13 d'IFRS 3, un acquéreur peut comptabiliser les actifs incorporels tels qu'un brevet, une marque ou une relation commerciale qui n'avaient initialement pas été comptabilisés dans les états financiers de la société acquise en tant qu'actifs. Cela s'explique par le fait que l'acquéreur a comptabilisé les coûts liés à l'acquisition de ces actifs directement en charges. C'est souvent le cas lorsque les immobilisations incorporelles ont été développées en interne.

De plus, le paragraphe 23 de cette même norme indique que l'acquéreur ne doit pas appliquer les disposition d'IAS 37 pour déterminer les passifs éventuels. Ce dernier doit comptabiliser, à la date d'acquisition, un passif éventuel repris lors d'un regroupement d'entreprises si l'obligation actuelle découle d'événements passés et que sa juste valeur peut être évaluée de manière fiable, même s'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit nécessaire pour atteindre l'obligation.

Les actifs incorporels et les passifs éventuels identifiés dans cette situation seront évalués à la juste-valeur, à la date d'acquisition, dans les états financiers de l'acquéreur alors que l'administration fiscale n'autorisera habituellement pas de déduire ces actifs incorporels ou passifs éventuels qui n'étaient précédemment pas comptabilisés. Leur base fiscale sera donc nulle et une différence temporelle doit être identifiée (PricewaterhouseCoopers, 2013a).

#### 4.4 Un cas particulier : le goodwill

Le goodwill peut être considéré comme la différence positive entre le prix d'acquisition des titres et la quote-part acquise dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiés de la société acquise lors de la prise de contrôle<sup>20</sup>. Il s'agit, en d'autres termes, du surprix payé par l'acquéreur. Ce surprix représente un paiement effectué en prévision d'avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent être identifiés individuellement et comptabilisés séparément. Ce dernier est non amortissable et fait l'objet d'un test de dépréciation de valeur annuel<sup>21</sup>. Une réduction de valeur actée sur le goodwill ne pourra plus jamais être reprise (Vessié, B., 2014a).

#### Comptabilisation de la charge ou le produit d'impôts différés lors de regroupement d'entreprises

L'impôt différé peut être comptabilisé dans divers éléments des états financiers, le compte de résultats, dans les autres éléments du résultat global voire même dans les capitaux propres. Cependant, lors de regroupements d'entreprises, il se peut que celui-ci soit comptabilisé dans une autre catégorie : le goodwill (la valeur résiduelle de la transaction). En effet, l'ensemble des différences temporelles provenant du regroupement d'entreprises engendrera la comptabilisation d'actifs ou de passifs d'impôts différés dont la contrepartie influencera le calcul du goodwill en tant que valeur résiduelle de la transaction (Grant Thornton, 2013).

L'annexe A.6.3 illustre le calcul du goodwill en tant que valeur résiduelle de la transaction.

#### Impôts différés provenant de la comptabilisation initiale du goodwill

La norme IAS 12 §15 interdit la comptabilisation du passif d'impôts différés<sup>22</sup> provenant de la comptabilisation initiale du goodwill parce que le passif d'impôts différés viendrait augmenter la valeur comptable du goodwill alors que ce dernier est déjà considéré comme le résidu de la transaction. L'enregistrement d'un tel passif d'impôts différés n'aurait donc pour conséquence que

20. Voyez la norme IFRS 3 § 32 pour la définition complète du goodwill

21. Voyez la norme IAS 36 : « *Dépréciation d'actifs* ».

22. Concrètement, dès qu'une administration fiscale ne reconnaît pas, en partie ou en totalité, le goodwill en tant que charge déductible par le biais d'un amortissement ou lors de la cession de l'activité sous-jacente, la base comptable du goodwill est supérieure à sa base fiscale et une différence temporelle imposable est identifiée.

d'effectuer un double comptage (?, ?).

En revanche la norme IAS 12 §32A ne pose aucune interdiction quant à la comptabilisation d'un actif d'impôts différés issu d'une différence temporelle déductible provenant de la comptabilisation initiale du goodwill lorsque la valeur comptable du goodwill est inférieure à sa base fiscale. Toutefois, comme tout autre actif d'impôts différés, celui-ci pourra être enregistré à la seule condition qu'il est probable qu'un bénéfice imposable sera disponible contre lequel la différence temporelle déductible pourra être imputée.

### **Impôts différés provenant de la comptabilisation de traitements ultérieurs du goodwill**

Les réductions ultérieures d'un passif d'impôts différés qui n'avait initialement pas été comptabilisé parce qu'il provenait de l'exception de comptabilisation initiale du goodwill, sont aussi considérées comme résultant de la comptabilisation initiale du goodwill et ne sont donc pas comptabilisées (IAS 12 21A).

La norme précise toutefois que toutes les autres différences temporelles imposables générées par le poste du goodwill doivent être comptabilisés au titre de passifs d'impôts différés dans la mesure où celles-ci ne découlent pas de la comptabilisation initiale du goodwill. On peut citer à titre d'exemple la diminution de la base fiscale du goodwill suite à un amortissement fiscal alors que la valeur comptable est non amortissable en IAS/IFRS. L'effet de cet amortissement fiscal provoquerait une augmentation de la différence temporelle imposable entre la base comptable et la base fiscale du goodwill qui ne proviendrait pas de la de l'exemption de comptabilisation initiale du goodwill (IAS 12 21A et 21B).

## **4.5 Réestimation et réévaluation des actifs d'impôts différés qui n'étaient initialement pas comptabilisés dans la comptabilité du vendeur**

Un actif d'impôts différés est uniquement comptabilisé s'il est probable que l'entité disposera de bénéfice imposable futur suffisant pour utiliser les différences temporelles déductibles, les pertes fiscales reportables ou crédits d'impôts inutilisés. De telles avantages fiscaux pourraient ne pas

avoir été initialement comptabilisés en tant qu'actifs d'impôts différés. Lors de regroupement d'entreprises, ces avantages fiscaux doivent être réévalués et réestimés<sup>23</sup> car ceux-ci pourraient redevenir utilisables grâce aux bénéfices imposables de l'acquéreur ou du groupe consolidé. Le cas contraire est vrai aussi, un acquéreur pourrait être amené à dé-comptabiliser une partie des actifs d'impôts différés dans la mesure où il considère qu'il ne possédera plus suffisamment de bénéfices imposables à l'avenir. Dans de telles situations, IAS 12 §67 impose à ce que le changement soit comptabilisé au cours de la période du regroupement d'entreprises mais en ne l'incluant pas dans la comptabilisation du regroupement d'entreprises, évitant ainsi la modification de la valeur du goodwill (IAS 12 §67).

#### **4.6 Comptabilisation ultérieure de l'avantage potentiel des reports de perte fiscale de l'entreprise acquise ou d'autres actifs d'impôts différés**

Lorsqu'une entité acquise possède des pertes fiscales ou d'autres actifs d'impôts différés, il se pourrait que l'acquéreur ne puisse pas les enregistrer lors de la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises, mais pourrait éventuellement le faire par la suite. Si ces avantages fiscaux résultent de nouvelles informations relatives à des faits et circonstances qui existaient à la date d'acquisition, ils doivent être utilisés pour réduire la valeur comptable de l'éventuel goodwill ou si le goodwill est nul, être directement enregistrés dans le compte de résultats. Dans le cas contraire ils seront enregistrés selon le principe général de comptabilisation de l'impôt différé, à savoir de la même façon que l'élément auquel ils se rapportent (IAS 12 §68).

---

23. Veuillez vous référer à la sous section 2.5 : « *Quel montant d'actifs d'impôts différés peut être comptabilisé ?* » de ce chapitre pour plus d'informations quant à l'enregistrement, la réévaluation et la réestimation d'actifs d'impôts différés

## Section 5 : Informations à fournir en annexes

La norme IAS 12 impose également aux préparateurs de comptes d'ajouter plusieurs informations à fournir en annexes aux comptes. Cette section reprendra les informations à fournir exigées par la norme IAS 12 en les illustrant, lorsque cela est possible, avec les comptes consolidés établis en IAS/IFRS de Colruyt Group pour l'exercice 2014/2015. Bien que cette section s'appuie exclusivement sur les normes IAS/IFRS, l'utilisation de documents de synthèses tels que le « Guide to annual financial statements - Disclosure checklist » de (KPMG, 2014) et le guide de Grant Thornton (2013) ont permis de rassembler la matière couverte par les IAS/IFRS.

### 5.1 Brève présentation de Colruyt Group

Colruyt Group est issu d'une entreprise familiale plus connu pour sa chaîne de magasins « *Colruyt* ». Le groupe est principalement actif en Belgique sur le marché de la grande distribution de denrées alimentaires et non-food. Colruyt Group s'est fortement diversifié depuis la moitié des années 90 avec l'intégration des magasins OKay (magasin de proximité), DreamLand (magasin de jouets), DreamBaby (magasin d'accessoires pour bébé), Bio-Planet (supermarché bio) ou encore de stations-essence Dats 24. Mais le groupe livre également des marchandises aux entrepreneurs indépendants et possède également un département d'exportation. A son origine, il était verticalement intégré dont la société mère était la société belge « *Corluyt* ». Il est devenu aujourd'hui un groupe à intégration horizontale dans lequel toutes les sociétés dépendent de la holding Colruyt Group (Colruyt Group, 2013).

Concernant les chiffres clés du groupe, Colruyt Group a réalisé, sur son exercice de 2014/2015, un chiffre d'affaires d'un peu moins de 9 milliards d'euros, un bénéfice brut de plus de 2 milliards d'euros et un résultat d'exploitation avant taxes et dépréciations de 668,1 millions d'euros. Le bénéfice net après impôts de l'exercice s'élevait à 331 millions d'euros soit 3,7% du chiffre d'affaires (Colruyt Group, 2015, p. 10).

## 5.2 Informations à fournir selon la norme IAS 12

**IAS 12 §79-80** impose à ce que les principales composantes de la charge (produit) d'impôts soient présentées distinctement (Illustration 1.1). Ces composantes peuvent comprendre :

- a) *la charge (produit) d'impôt exigible ;*
- b) *tout ajustement comptabilisé au cours de la période au titre de l'impôt exigible des périodes antérieures ;*
- c) *le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente à la naissance et à la résorption des différences temporelles.*
- d) *le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente aux variations des taux d'impôt ou à l'assujettissement à des impôts nouveaux ;*
- e) *le montant de l'avantage résultant d'une perte fiscale, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'une période antérieure, non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt exigible ;*
- f) *le montant de l'avantage provenant d'une perte fiscale, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'une période antérieure, non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt différé ;*
- g) *la charge d'impôt différé générée par la réduction de valeur d'un actif d'impôt différé ou la reprise d'une réduction de valeur précédente, selon le paragraphe 56<sup>24</sup> ; et*
- h) *le montant de la charge (produit) d'impôt afférente aux changements de méthodes comptables et aux corrections d'erreurs inclus dans le résultat net selon IAS 8 parce qu'ils ne peuvent pas être comptabilisés de manière rétrospective.*

---

24. **IAS 12 §56** : *La valeur comptable d'un actif d'impôt différé doit être revue à la fin de chaque période de présentation de l'information financière. Une entité doit réduire la valeur comptable d'un actif d'impôt différé dans la mesure où il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible pour permettre d'utiliser l'avantage de tout ou partie de cet actif d'impôt différé. Une telle réduction doit être reprise dans la mesure où il devient probable que des bénéfices imposables suffisants seront disponibles.*

**Illustration 1.1** – Colruyt Group 2014/2015 : Composantes de la charge (produit) d'impôt

C) Impôts sur le résultat comptabilisés dans le compte de résultats		
Impôts dus pour l'exercice	138,6	139,8
Impôts différés	10,2	8,6
Corrections d'exercices précédents	(0,7)	(1,1)
<b>Total des impôts sur le résultat</b>	<b>148,1</b>	<b>147,3</b>

(Colruyt Group, 2015, p. 168)

**IAS 12 §81** requiert à ce que les éléments suivants soient également présentés distinctement :

- a) le total de l'impôt exigible et de l'impôt différé relatifs aux éléments directement débités ou crédités dans les capitaux propres.
- ab) le montant de l'impôt relatif à chaque élément du résultat global (Illustration 1.2) ;

**Illustration 1.2** – Colruyt Group 2014/2015 : Montant de l'impôt relatif à chaque élément du résultat global**8.2. Effets fiscaux comptabilisés dans les autres éléments du résultat global**

Certains effets fiscaux ne sont pas comptabilisés dans le compte de résultats, mais sont repris dans les autres éléments du résultat global de la période:

	2014/15	2013/14
(en millions d'EUR)		
Effets fiscaux sur écarts actuariels sur passifs relatifs aux avantages du personnel à long terme	3,8	0,5
<b>Total des effets fiscaux comptabilisés dans les autres éléments du résultat global</b>	<b>3,8</b>	<b>0,5</b>

(Colruyt Group, 2015, p. 169)

- c) une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice imposable selon l'une des formes suivantes ou les deux :
  - i) un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le ou les taux d'impôt applicables, en indiquant également la base de calcul du ou des taux d'impôt applicables, ou
  - ii) un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant également la base de calcul du taux d'impôt applicable (Illustration 1.3) ;

### Illustration 1.3 – Colruyt Group 2014/2015 : Explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice imposable

#### 8.1. Impôts sur le résultat comptabilisés dans le compte de résultats

	2014/15	2013/14
(en millions d'EUR)		
<b>A) Le taux d'impôt effectif</b>		
Bénéfice avant impôts (sans quote-part dans le résultat des participations prises selon la méthode de mise en équivalence)	469,8	492,7
Bénéfice avant impôts (sans quote-part dans le résultat des participations prises selon la méthode de mise en équivalence) transaction non comprise <sup>(1)</sup>	501,4	492,7
Impôts sur le résultat	148,1	147,3
<b>Le taux d'impôt effectif</b>	<b>31,53 %</b>	<b>29,90 %</b>
<b>Le taux d'impôt effectif transaction non comprise <sup>(1)</sup></b>	<b>29,54 %</b>	<b>29,90 %</b>
<b>B) Rapprochement entre le taux d'impôt effectif et le taux d'impôt applicable <sup>(2)</sup></b>		
Bénéfice avant impôts (sans quote-part dans le résultat des participations prises selon la méthode de mise en équivalence)	469,8	492,7
<b>Impôts sur le résultat (sur la base du taux d'impôt applicable)</b>	<b>157,9</b>	<b>167,2</b>
Bénéfices non imposables/dépenses non déductibles	15,8	3,2
Différences permanentes	3,2	2,1
Impact de régimes fiscaux particuliers	(0,3)	0,4
Impact des déductions fiscales <sup>(3)</sup>	(28,7)	(25,6)
Autres	0,2	-
<b>Impôts sur le résultat</b>	<b>148,1</b>	<b>147,3</b>
<b>Taux d'impôt effectif</b>	<b>31,53 %</b>	<b>29,90 %</b>

(1) "Transaction": Le 19 juin 2015 Colruyt Group a signé une transaction avec l'Auditorat de l'Autorité belge de la Concurrence (« l'Auditorat ») relative à la période 2002–2007. Le groupe accepte par ce biais de payer une amende de EUR 31,6 millions aux pouvoirs publics belges. Ce montant a été répercuté sur les coûts opérationnels de l'exercice 2014/15 et a été intégralement déduit de l'EBITDA, de l'EBIT, du Bénéfice avant impôts et du Bénéfice de l'exercice. Pour des raisons de comparabilité avec l'exercice précédent, l'ensemble des chiffres-clés consolidés sont présentés avec et sans l'effet de la transaction.

(2) Le taux d'impôt applicable est le taux d'impôt moyen pondéré de l'Entreprise et de toutes ses filiales consolidées dans les différentes juridictions (Belgique: 33,99 %, France: 33,33 %, Grand-Duché de Luxembourg: 29,22 %, Pays-Bas: 25,00 %, Inde: 33,99 % et Hong-Kong: 16,50 %).

(3) Cette rubrique comprend notamment l'impact de la déduction des revenus définitivement taxés, la déduction pour capital à risque, la déduction pour pertes fiscales récupérables et la déduction majorée pour investissements.

(Colruyt Group, 2015, p. 168)

d) une explication des changements dans le ou les taux d'impôt applicables par rapport à la période précédente ;

Le groupe ne donne pas explicitement les changements dans le taux d'impôt applicable par rapport à la période précédente mais en donne sa composition et la manière dont il est calculé (Illustration 1.4).

**Illustration 1.4** – Colruyt Group 2014/2015 : Composition et manière dont est calculé le taux d’impôt applicable

(2) Le taux d’impôt applicable est le taux d’impôt moyen pondéré de l’Entreprise et de toutes ses filiales consolidées dans les différentes juridictions (Belgique: 33,99 %, France: 33,33 %, Grand-Duché de Luxembourg: 29,22 %, Pays-Bas: 25,00 %, Inde: 33,99 % et Hong-Kong: 16,50 %).

(Colruyt Group, 2015, p. 168)

- e) le montant (et, le cas échéant, la date d’expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d’impôts non utilisés pour lesquels aucun actif d’impôt différé n’a été comptabilisé dans l’état de la situation financière (Illustration 1.5) ;

**Illustration 1.5** – Colruyt Group 2014/2015 : Montant des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d’impôts non utilisés

Au 31 mars 2015 des actifs d’impôts différés à concurrence de EUR 37,6 millions n’ont pas été comptabilisé par Colruyt Group (comparé à EUR 31,8 millions au 31 mars 2014). Ce montant concerne les différences temporaires ainsi que les pertes fiscales et les crédits d’impôts inutilisés pour un montant de EUR 111,5 millions, dont EUR 109,3 millions peuvent être reportés sur des exercices ultérieurs sans limitation dans le temps.

(Colruyt Group, 2015, p. 178)

- f) le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales et à des intérêts dans des partenariats, pour lesquelles des passifs d’impôt différé n’ont pas été comptabilisés (voir paragraphe 39) ;

En outre, une entité est encouragée, mais n’est pas obligée, de présenter les montants des passifs d’impôts différés non comptabilisés provenant des participations dans des filiales et entreprises associées, par des investissements dans des succursales et par des intérêts dans des partenariats car il est souvent impossible de le calculer (IAS 12.87).

L'illustration 1.6 démontre que Colruyt Group a décidé d'indiquer le montant total des différences temporelles liées à ses participations, mais n'en calcul pas le montant du passif d'impôts différés.

**Illustration 1.6** – Colruyt Group 2014/2015 : Montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales et entreprises associées, à des investissements dans des succursales et à des intérêts dans des partenariats, pour lesquelles des passifs d'impôts différés n'ont pas été comptabilisés

Depuis l'exercice d'imposition 2014 les plus-values sur actions réalisées au sein de grandes entreprises sont imposables à concurrence de 0,412 %. Pour les participations détenues par Colruyt Group la dette fiscale calculée sur la différence entre la valeur nette comptable des participations et les capitaux propres des filiales reviendrait à EUR 1,2 million (EUR 3,5 millions au 31 mars 2014).

(Colruyt Group, 2015, p. 178)

g) *pour chaque catégorie de différences temporelles et pour chaque catégorie de pertes fiscales et des crédits d'impôt non utilisés (Illustration 1.7) :*

- i) le montant des actifs et passifs d'impôt différé comptabilisés dans l'état de la situation financière pour chaque période présentée,*
- ii) le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé en résultat net, s'il ne ressort pas des changements apportés aux montants comptabilisés dans l'état de la situation financière ;*

**Illustration 1.7 – Colruyt Group 2014/2015 : Tableau de la valeur nette comptable des impôts différés et de son évolution****17.1. Valeur nette comptable**

	Actifs		Passifs		Solde	
	2014/15	2013/14	2014/15	2013/14	2014/15	2013/14
(en millions d'EUR)						
Immobilisations incorporelles	3,6	2,1	(0,5)	-	3,1	2,1
Immobilisations corporelles	0,3	0,6	(71,5)	(70,3)	(71,2)	(69,7)
Stocks	0,6	0,5	(0,1)	-	0,5	0,5
Créances	1,4	1,7	(0,2)	(1,1)	1,2	0,6
Passifs relatifs aux avantages du personnel	21,3	16,7	-	-	21,3	16,7
Autres provisions	2,6	2,2	(20,3)	(12,2)	(17,7)	(10,0)
Autres passifs	2,6	2,3	(0,1)	(0,3)	2,5	2,0
Pertes fiscales reportées, crédits d'impôt et déductions fiscales	38,5	36,5	(3,1)	(3,0)	35,4	33,5
<b>Actifs/passifs d'impôt différé brut</b>	<b>70,9</b>	<b>62,6</b>	<b>(95,8)</b>	<b>(86,9)</b>	<b>(24,9)</b>	<b>(24,3)</b>
Actifs/passifs d'impôt non comptabilisé	(43,2)	(37,2)	5,6	5,4	(37,6)	(31,8)
Compensation actifs/passifs	(24,5)	(22,1)	24,5	22,1	-	-
<b>Actifs/passifs d'impôt différé net</b>	<b>3,2</b>	<b>3,3</b>	<b>(65,7)</b>	<b>(59,4)</b>	<b>(62,5)</b>	<b>(56,1)</b>

**17.2. Evolution de la valeur nette comptable**

	Actifs		Passifs		Solde	
	2014/15	2013/14	2014/15	2013/14	2014/15	2013/14
(en millions d'EUR)						
<b>Valeur nette comptable au 1 avril</b>	<b>3,3</b>	<b>10,3</b>	<b>(59,4)</b>	<b>(57,3)</b>	<b>(56,1)</b>	<b>(47,0)</b>
Augmentation/(diminution) comptabilisée dans le compte de résultats	(0,1)	(7,0)	(10,1)	(1,6)	(10,2)	(8,6)
Augmentation/(diminution) comptabilisée dans les autres éléments du résultat global	-	-	3,8	(0,5)	3,8	(0,5)
<b>Valeur nette comptable au 31 mars</b>	<b>3,2</b>	<b>3,3</b>	<b>(65,7)</b>	<b>(59,4)</b>	<b>(62,5)</b>	<b>(56,1)</b>

(Colruyt Group, 2015, p. 177)

*h) en ce qui concerne les activités abandonnées, la charge d'impôt relative :*

*i) au profit ou à la perte lié(e) à l'abandon, et*

*ii) au résultat net des activités ordinaires des activités abandonnées pour la période, ainsi que les montants correspondants pour toutes les périodes antérieures présentées ;*

*i) l'incidence sur l'impôt sur le résultat des dividendes proposés ou déclarés aux actionnaires de l'entité avant l'autorisation de publier les états financiers, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers ;*

Selon **IAS 12 §82**, une entité doit indiquer le montant d'un actif d'impôts différés et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation lorsque :

- a) *l'utilisation de l'actif d'impôts différés dépend de bénéfices imposables futurs excédant les bénéfices générés par la résorption des différences temporelles imposables existantes ; et*
- b) *l'entité a subi une perte au cours de la période ou de la période précédente dans le pays dont l'actif d'impôts différés relève.*

Enfin, le paragraphe IAS 12 §82A précise que lorsque l'impôt sur le résultat est payable ou remboursable à un taux plus élevé ou plus faible si une partie ou la totalité du résultat net ou du résultat non distribué est payée sous forme de dividendes aux actionnaires, l'entité doit fournir des indications sur la nature des conséquences potentielles de l'impôt sur le résultat découlant du paiement de dividendes aux actionnaires. De plus, l'entité doit fournir des informations sur le montant des conséquences potentielles de l'impôt sur le résultat qui sont pratiquement déterminables, ainsi que sur l'existence de potentielles conséquences de l'impôt sur le résultat qui ne sont pas pratiquement déterminables.

D'après (IAS 12 §87A), une entité indique aussi les éléments essentiels des systèmes d'impôts sur le résultat ainsi que les facteurs affectant le montant des conséquences fiscales potentielles du paiement de dividendes.

L'illustration 1.8 démontre que Colruyt Group ne fixe aucune politique en matière de distribution de dividendes. Toutefois, le groupe n'hésite pas à émettre l'hypothèse qu'une telle politique existerait et donne les informations complémentaires y relatives. Le groupe présente notamment le mécanisme des Revenus Définitivement Taxés [RDT]<sup>25</sup> en Europe ainsi que des plus-values réalisées au sein des grandes entreprises qui sont imposables à concurrence de 0,412% .

---

25. Les RDT permettent d'éviter la double imposition des dividendes lorsqu'un groupe récupère les dividendes de l'une de ses filiales (Gerard, M., 2015).

**Illustration 1.8 – Colruyt Group 2014/2015 : Impact du mécanisme d’RDT en Europe et des plus-values réalisées sur actions**

Aucune politique fixe n'existe au sein de Colruyt Group en matière de distribution de dividendes par les filiales à l'entreprise mère. Dans l'hypothèse qu'une telle politique existerait pour toutes les filiales, le passif d'impôt différé supplémentaire à comptabiliser en tant que charge d'impôts par rapport au régime des revenus définitivement taxés (RDT) par les filiales pour l'exercice 2014/15 s'élèverait à EUR 19,0 millions (comparé à EUR 16,5 millions pour l'exercice 2013/14). De plus, un passif d'impôt différé pourrait être créé concernant les impôts dus au sein des filiales suite à la distribution de dividendes, compte tenu du fait que le type et le montant de cet impôt dépend de la juridiction et la position spécifique de la société distributrice.

Depuis l'exercice d'imposition 2014 les plus-values sur actions réalisées au sein de grandes entreprises sont imposables à concurrence de 0,412 %. Pour les participations détenues par Colruyt Group la dette fiscale calculée sur la différence entre la valeur nette comptable des participations et les capitaux propres des filiales reviendrait à EUR 1,2 million (EUR 3,5 millions au 31 mars 2014).

(Colruyt Group, 2015, p. 178)

## 5.2 Informations à fournir relatives à d'autres normes IAS/IFRS

Une norme IAS/IFRS fait partie d'un référentiel composé d'autres normes. Dès lors, il n'est pas rare que des informations à fournir en annexe relatives à des impôts différés dépendent également d'autres normes du référentiel IAS/IFRS.

C'est par exemple le cas des normes suivantes :

- IAS 1 : « *Présentation des états financiers* » pour les jugements que la direction a porté lors de l'application de ses méthodes comptables et les informations sur les hypothèses et estimations avancées par celle-ci.

L'illustration 1.9 démontre que Colruyt Group a porté un jugement en délimitant son horizon de temps sur lequel le bénéfice imposable futur sera calculé.

**Illustration 1.9 – Colruyt Group 2014/2015 : Jugements portés par la direction**

Dans le cadre de la préparation des états financiers consolidés selon les normes IFRS, il incombe à la direction de Colruyt Group de former des jugements et d'établir un certain nombre d'estimations et d'hypothèses ayant une incidence sur l'application des principes et méthodes comptables significatives ainsi que sur les montants rapportés en termes d'actifs et de passifs, mais aussi en termes de produits et de charges. Cela concerne notamment le goodwill (voir note 9. *Goodwill*), les actifs financiers (voir note 14. *Placements*), les impôts différés (voir note 17. *Actifs et passifs d'impôt différé*), les stocks (voir note 18. *Stocks*),

(Colruyt Group, 2015, p. 151)

Colruyt Group a uniquement comptabilisé des actifs d'impôts différés pour autant qu'il soit probable que des bénéfices futurs imposables seront disponibles sur lesquels les pertes fiscales et les crédits d'impôts reportés pourront être imputés. Dans ce contexte, le terme futur signifie pour Colruyt Group une période de cinq ans.

(Colruyt Group, 2015, p. 178)

- IAS 37 : « *Provisions, passifs éventuels* » en ce qui concerne les actifs et passifs éventuels d'impôt ;
- IFRS 3 : « *Regroupements d'entreprises* » :
  - Si un regroupement d'entreprises dans lequel l'entité est l'acquéreur entraîne un changement du montant comptabilisé pour son actif d'impôts différés antérieur à l'acquisition, l'entité indique en annexe le montant de ce changement (IAS 12 §81 j) ;
  - Si les avantages d'impôts différés acquis lors d'un regroupement d'entreprises ne sont pas comptabilisés à la date d'acquisition mais sont comptabilisés après la date d'acquisition, l'entité donne dans les notes aux comptes une description de l'événement ou du changement de circonstances ayant causé la comptabilisation des avantages d'impôts différés (IAS 12 §81 k) ;
  - Dans certaines circonstances, une entité pourrait être amenée à indiquer les ajustements résultant de la comptabilisation ultérieure d'actifs d'impôt différé pendant la période

de présentation de l'information financière lorsqu'elle établit le rapprochement entre la valeur comptable du goodwill à l'ouverture et à la clôture de la période de présentation de l'information financière<sup>26</sup>.

- IAS 8 : « *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs* » qui traite des informations à fournir suite aux changements dans les estimations comptables et les erreurs<sup>27</sup> ;
- IAS 10 : « *Événements postérieurs à la date de clôture* » si on observe un changement dans les lois fiscales ou les taux d'imposition adoptés, voire quasi-adoptés.

---

26. Voyez la norme IFRS 3 §67 pour plus d'informations.

27. Voyez la norme IAS 8 §39-40 et IAS 8 §49

## Section 6 : Quel futur pour la norme IAS 12 ?

Cette partie sera consacrée aux futures modifications et interprétations IFRIC<sup>28</sup> liées à la norme IAS 12, et plus particulièrement sur les impôts différés.

Un amendement à la norme IAS 12 a été publié par l'IASB en janvier 2016<sup>29</sup> concernant la comptabilisation d'actifs d'impôts différés au titre de pertes latentes (non réalisées).

En outre, le draft d'une nouvelle interprétation IFRIC a été publié et soumis aux commentaires en octobre 2015<sup>30</sup>. Ce projet tente de résoudre le problème de l'incertitude lors des traitements fiscaux.

### 6.1 Amendement à IAS 12 : comptabilisation d'actifs d'impôts différés au titre de pertes latentes

L'IASB a publié cet amendement à IAS 12 afin de clarifier la situation concernant la comptabilisation d'un actif d'impôts différés au titre de pertes latentes. Cette modification traite plus précisément de la comptabilisation d'un actif d'impôts différés suite à l'enregistrement à la juste valeur d'instruments d'emprunts parce qu'on observait une grande diversité dans la pratique en cette matière. Ces modifications s'appliquent obligatoirement à partir des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, mais une application anticipée est permise (International Accounting Standards Board [IASB], 2016).

---

28. Pour rappel, les IFRIC sont des interprétations officielles des normes IFRS développées par le « IFRS Interpretations Committee ». Elles visent à fournir les traitements comptables appropriés et à établir une doctrine comptable faisant autorité suite à des questions comptables généralisées portant sur le référentiel IAS/IFRS (IFRS Foundation, s.d.a).

29. Voyez le lien suivant : <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Recognition-of-Deferred-Tax-Assets-for-Unrealised-Losses/Documents/Amendments-to-IAS-12-January-2016.pdf>.

30. Voyez le lien suivant : [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IAS-12-Measurement-income-tax-uncertain-tax-position/Draft-Interpretation-October-2015/Documents/ED\\_IFRIC\\_UncertaintyOverIncomeTaxTreatments.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IAS-12-Measurement-income-tax-uncertain-tax-position/Draft-Interpretation-October-2015/Documents/ED_IFRIC_UncertaintyOverIncomeTaxTreatments.pdf).

## Les modifications de cet amendement

Pour rappel, l'objectif principal de amendement est de répondre à la question suivante : Une entité peut-elle comptabiliser un actif d'impôts différés si elle possède une perte latente (encore non réalisée) ? La réponse fournie par l'amendement est : « Oui, mais seulement si certaines conditions sont satisfaites » (International Accounting Standards Board [IASB], 2016).

Pour appuyer les diverses modifications apportées par IAS 12, nous allons supposer le cas suivant :

*Une entité possède un instrument d'emprunt évalué à la juste valeur dont la valeur réévaluée diminue. De plus, les règles fiscales en vigueur pour cette entité l'empêche de pouvoir déduire cette perte encore considérée comme non réalisée. Enfin, l'entité s'attend à conserver l'instrument financier jusqu'à échéance et d'en collecter les flux d'intérêt et le principal.*

*Est-ce que cette perte latente (non réalisée) peut engendrer une différence temporelle déductible, et si tel est le cas l'entité peut-elle comptabiliser un actif d'impôts différés ?*

(Tomlinson, S., 2016, p. 1).

Tout d'abord, cet amendement va clarifier la détermination d'une différence temporelle. Il précise que la base comptable n'est pas affecté par les possibles modifications futurs de la valeur comptable ou la manière dont l'entité s'attend à recouvrer l'actif ou le passif. Dans notre cas, étant donné que le base fiscale de l'instrument d'emprunt est le coût d'acquisition alors que la base comptable a été réévaluée à la baisse par la méthode de la juste valeur, il y a lieu de considérer l'existence d'une différence temporelle déductible (Tomlinson, S., 2016).

La prochaine étape est de se demander si un actif d'impôts différés peut être comptabilisé. Cette question dépendra essentiellement de la suffisance de bénéfice imposable lorsque l'actif d'impôts différés se résorbera. Cet amendement à IAS 12 donne des indications supplémentaires quand il n'y pas de différences temporelles imposables suffisantes pour comptabiliser les actifs d'impôts différés (Tomlinson, S., 2016).

***Comment déterminer correctement le « bénéfice imposable futur » pour le test de comptabilisation d'actif d'impôts différés ?***

Actuellement plusieurs méthodes existent pour déterminer le bénéfice imposable futur. Plusieurs entreprises utilisent notamment la méthode du « *bottom line on the tax return* » qui consiste à prendre tous les revenus imposables et d'y soustraire l'ensemble des dépenses déductibles aux yeux de l'administration fiscale (Tomlinson, S., 2016).

L'amendement à IAS 12 va dorénavant considérer cette approche comme inappropriée. Le bénéfice imposable devra être déterminé avant les déductions fiscales résultant de la résorption des différences temporelles déductibles afin d'éviter une double comptabilisation de celles-ci dans le bénéfice imposable futur. Dorénavant, une entité utilisant la méthode du « *bottom line on the tax return* » devra diminuer son bénéfice imposable futur estimé des différences temporelles imposables et l'augmenter des différences temporelles déductibles qui se résorberont sur la période concernée (Tomlinson, S., 2016).

***Autres questions reprises par l'amendement d'IAS 12 de janvier 2016***

L'amendement à IAS 12 répond également aux deux questions suivantes :

- Est-ce qu'une entité peut considérer qu'elle recouvrera un actif pour plus de sa valeur comptable lors de l'estimation de son « bénéfice imposable futur » ?
- Les différences temporelles déductibles relatives à des pertes latentes (non réalisées) peuvent-elles être évaluées séparément ?

*Est-ce qu'une entité peut considérer qu'elle recouvrera un actif pour plus de sa valeur comptable lors de l'estimation de son « bénéfice imposable futur » ?*

L'amendement répond favorablement à la question mais seulement s'il existe des éléments probants démontrant qu'il est probable que l'entité recouvrera l'actif pour plus de sa valeur comptable lors de l'estimation de son bénéfice imposable futur. C'est par exemple le cas pour un instrument de dette à taux fixe évalué à la juste valeur que l'entité s'attend à détenir jusqu'à son échéance et d'en collecter les flux d'intérêts et du principal (International Accounting Standards Board [IASB],

2016) .

*Les différences temporelles déductibles relatives à des pertes latentes peuvent-elles être évaluées séparément pour leur comptabilisation ?*

La réponse des modifications apportées par l'IASB en cette matière est non : les différences temporelles déductibles relatives à des pertes latentes sont évaluées sur une base collective sauf si les lois fiscales en vigueur limitent l'utilisation de pertes déductibles contre des revenus d'un type spécifique. Dans ce cas, elles peuvent être évaluées séparément avec les autres différences temporelles déductibles liées à ce même type de revenu (Tomlinson, S., 2016).

## **6.2 IFRIC : Incertitude relative aux traitements fiscaux**

Le draft de l'interprétation IFRIC : « *Incertitude relative aux traitements fiscaux* » a été publié et soumis aux commentaires en octobre 2015. Ce draft tente de régler le problème de l'incertitude relative aux traitements fiscaux lorsqu'une entité détermine le bénéfice imposable (la perte fiscale), les bases fiscales, les pertes fiscales non utilisées, les crédits d'impôts non utilisés et les taux d'impôt sur base d'IAS 12.

Ce jet répond notamment aux questions suivantes :

- L'entité devrait-elle considérer les traitements fiscaux incertains isolément ou collectivement ?
- Que devrait supposer l'entité par rapport au contrôle des traitements fiscaux par l'administration fiscale ?
- Comment l'entité devrait-elle déterminer le bénéfice imposable (la perte fiscale, les bases fiscales, les pertes fiscales non utilisées, les crédits d'impôts non utilisés et les taux d'impôts ?
- Comment l'entité devrait-elle tenir compte des changements dans les faits et les circonstances ?
- Quelles sont les informations à fournir en annexes ?

Le draft de cette nouvelle interprétation IFRIC (International Accounting Standards Board [IASB], 2015) répond actuellement de la manière suivante à ces différentes questions :

### **Traitements fiscaux incertains considérés isolément ou collectivement**

Lorsqu'une entreprise doit déterminer si elle devrait considérer les traitements fiscaux incertains isolément plutôt qu'en regroupant certains d'entre eux, elle doit choisir l'option qui lui semble fournir la meilleure prévision du dénouement de l'incertitude. Par exemple, l'entité regroupera des traitements fiscaux incertains lorsque cela reflète mieux la façon dont elle établit les traitements fiscaux ou lorsque leur appréciation collective concorde avec la manière dont l'administration fiscale procède (IASB, 2015).

### **Contrôle par l'administration fiscale**

Lorsqu'une entité estime l'incidence d'un traitement fiscal incertain, elle doit supposer que l'administration fiscale, ayant le droit de vérifier tous les montants qui lui sont présentés, vérifiera tout ces montants et qu'elle procédera à ces contrôles en ayant l'entière connaissance de toutes les informations pertinentes.

### **Détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale), des bases fiscales, des pertes fiscales non utilisées, des crédits d'impôts non utilisés et des taux d'impôts**

Tout d'abord l'entité doit déterminer s'il est probable qu'un traitement fiscal incertain ou un groupe de traitements fiscaux incertains seront acceptés par l'administration fiscale. Elle doit ensuite déterminer le bénéfice imposable (la perte fiscale), les bases fiscales, les pertes fiscales non utilisées, les crédits d'impôts non utilisés ou les taux d'impôts en fonction du traitement fiscal qu'elle applique ou prévoit d'appliquer dans sa déclaration fiscale (IASB, 2015).

Si l'entité détermine qu'il n'est pas probable que l'administration fiscale accepte le traitement fiscal incertain ou le groupe de traitements fiscaux incertains, elle doit refléter l'effet de cette incertitude en utilisant l'une des deux méthodes suivantes (IASB, 2015) :

- i) La méthode du montant le plus probable<sup>31</sup>. C'est-à-dire le montant qui est celui, de tout l'éventail de résultats possibles, qui a la probabilité d'occurrence la plus élevée.

---

31. Cette méthode est notamment recommandée lorsqu'il y a que deux résultats possibles ou que les résultats sont concentrés autour d'une valeur.

- ii) La méthode de la valeur attendue<sup>32</sup>. La valeur attendue est la somme des divers montants possibles pondérés par leur probabilité d'occurrence.

### **Prise en compte des changements dans les faits et les circonstances**

Si les faits et les circonstances changent, l'entité doit réévaluer les jugements et les estimations. Un changement dans les circonstances peut par exemple conduire l'entité à des conclusions différentes quant à l'acceptabilité des traitements fiscaux ou l'amener à modifier ses estimations. Dans une telle situation, l'entité devrait revoir, dans la période au cours de laquelle le changement a lieu, les montants estimés afin de refléter les changements (IASB, 2015).

### **Informations à fournir**

Deux points d'attention sont à prendre en considération lors de l'établissement des informations à fournir suite à cette interprétation qui, à l'heure actuel, est toujours en projet et n'est pas encore définitive.

Tout d'abord, l'entité doit déterminer si elle devrait, selon IAS 1 « *Présentation des états financiers* »<sup>33</sup>, indiquer les jugements qu'elle a porté lors de l'application de ses méthodes comptables, et fournir les informations sur les hypothèses et autres estimations qu'elle a avancé lors de l'application de cette interprétation (IASB, 2015).

En second lieu, ce projet d'interprétation ne demande pas à l'entité de refléter l'incidence potentielle de l'incertitude relative au traitement fiscal ou au groupe de traitements fiscaux dans les états financiers si elle détermine qu'il est probable qu'un traitement fiscal incertain ou un groupe de traitements fiscaux incertains sera accepté par l'administration fiscale. Cependant, l'entité doit déterminer si elle doit indiquer l'incidence potentielle à titre de passif ou d'actif d'impôts éventuels selon le paragraphe 88 d'IAS 12. Et si tel était le cas, elle devra se référer à IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » afin de déterminer les informations à fournir relatif à ce passif ou cet actif d'impôts éventuels (IASB, 2015).

---

32. Cette méthode permet de fournir une meilleure prévision lorsque les résultats possibles sont largement dispersés.

33. Et plus précisément, les paragraphes 122 et 125 à 129.

# Chapitre V

## Impact des impôts différés dans l'établissement des états financiers

Après avoir synthétisé les référentiels comptables, ce chapitre tentera de répondre à la problématique de ce mémoire, à savoir quels sont les composants des états financiers qui sont influencés par le régime des impôts différés en droit comptable belge, luxembourgeois et en normes internationales. Une courte analyse de l'impact de ce régime sera également effectuée sur les comptes consolidés de Corluyt Group pour l'exercice 2014-2015. Il y sera également brièvement abordé les principaux aspects fiscaux relatifs à l'application de la norme IAS 12 en Belgique et au Luxembourg. Nous clôturerons ce chapitre en insistant sur une problématique plus spécifique : la comptabilisation d'actifs d'impôts différés.

### Section 1 : Quel référentiel pour quelle société ?

En Belgique et au Luxembourg, le référentiel IAS/IFRS est obligatoire pour l'établissement des comptes consolidés de groupes cotés en bourse<sup>1</sup> et facultatif pour l'établissement des comptes consolidés des autres sociétés<sup>2</sup>.

En ce qui concerne les comptes statutaires, en Belgique, ceux-ci doivent être établis selon le droit comptable belge<sup>3</sup>. Au Luxembourg, les sociétés ont la faculté de choisir entre le droit comptable luxembourgeois ou les normes IFRS (Colin, D., 2014).

---

1. Voyez le règlement CE 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales.

2. Voyez respectivement l'arrêté royal du 18 janvier 2005 en Belgique et la loi du 10 décembre 2010 relative à l'introduction des normes comptables internationales au Luxembourg.

3. Voyez l'arrêté royal du 18 janvier 2005

## **Section 2 : Le droit comptable belge**

En droit comptable belge, l'analyse de l'impact des impôts différés peut se décomposer en deux parties distinctes : lors de l'établissement des comptes statutaires et lors de l'établissement de comptes consolidés belges.

### **2.1 Lors de l'établissement des comptes statutaires**

#### **La balance d'impôts différés**

En Belgique, lors de l'établissement des compte statutaires, l'application du régime des impôts différés est inhérente à la comptabilisation d'un subside en capital ou de la comptabilisation de plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation étalée. La balance d'impôts différés au bilan est donc uniquement passive. Les passifs d'impôts différés sont initialement évalués au taux de taxation qui aurait normalement frappé les subsides en capital ou les plus-values réalisées concernées. Cette évaluation peut être corrigée par les éventuelles réductions ou immunisations d'impôts. Elle peut aussi être ajustée ultérieurement suite à une modification de la situation fiscale qui provoquerait un écart significatif entre le montant figurant au passif et la charge fiscale effective attendue.

#### **Au compte de résultats**

Les impôts différés ne sont pas uniquement comptabilisés au bilan. Ils influencent également le compte de résultat parce qu'ils font l'objet d'une réduction échelonnée au compte de résultat au rythme de la réduction des subsides en capital y afférents ou au rythme de l'inclusion dans le résultat imposable des plus-values en cause.

### **2.2 Lors de l'établissement des comptes consolidés**

Lorsque l'entreprise établit des comptes consolidés, la situation est tout autre. Ce n'est plus deux comptes de passifs qui peuvent engendrer la comptabilisation d'un impôt différé mais n'importe quel élément du bilan. L'article 129 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 précise qu'il sera tenu compte au bilan et au compte de résultat de la différence globale entre la charge fiscale imputable

à l'exercice et aux exercices antérieurs et celle déjà payée ou à payer au titre de ces exercices<sup>4</sup>. Aucune autre disposition légale ne précise la manière dont doivent être comptabilisés ces impôts différés. Comme le mentionne T. Carlier, F. Elouch & V. Weets (2014), les normes IAS/IFRS et US GAAP sont souvent utilisées comme benchmark. N'importe quel actif ou passif pourrait dès lors engendrer la comptabilisation d'une latence fiscale passive.

La CNC Belgique est d'avis qu'une entité pourrait également activer à l'actif des avantages fiscaux différés provenant de pertes fiscales reportées en se référant à la norme IAS 12. Néanmoins leur enregistrement est plus strict que dans le référentiel IAS/IFRS car ils nécessitent la bonne application du principe de prudence (CNC Belgique, 2000).

## **Section 3 : Le droit comptable luxembourgeois**

Le droit comptable luxembourgeois traite la matière des impôts différés différemment du droit comptable belge. Au Luxembourg, l'origine des impôts différés provient d'un besoin de fournir en annexe les différences des charges fiscales entre le bilan fiscal et le bilan comptable. De plus, le cadre normatif du régime des impôts différés est quasi-identique pour l'établissement des comptes sociaux ou consolidés. En effet, l'article de la loi comptable modifiée de 2002 et l'article de la loi du 10 août 1915 sur les sociétés commerciales ont été rédigés en parallèle et fournissent donc la même base légale.

### **3.1 Origine du concept au Luxembourg**

Au Luxembourg, l'impact des impôts différés se limitait avant 2010 à l'enregistrement obligatoire en annexe des latences fiscales passives significatives et à l'inscription facultative sous une rubrique du passif de façon cumulée de l'ensemble de ces latences fiscales passives. Cependant, comme le bilan fiscal était très proche du bilan comptable, peu de latences fiscales passives significatives apparaissaient et le concept était donc très peu utilisé au Luxembourg. Suite à l'introduction de la méthode d'évaluation à la juste valeur (en 2010), le gouvernement luxembourgeois décida en 2013

---

4. Dans la mesure où il est probable qu'une charge effective en résultera dans un avenir prévisible dans le chef de la société consolidante ou de la filiale comprise dans la consolidation.

d'ajouter l'obligation d'enregistrer au passif du bilan, de façon cumulée, l'ensemble des latences fiscales passives issues de l'utilisation de cette méthode. En effet, la réévaluation d'actifs à la juste valeur faisait apparaître des différences entre le bilan comptable (où certains actifs étaient évalués à la juste valeur) et le bilan fiscal (où les actifs étaient évalués selon la méthode du coût d'acquisition ou du coût de revient<sup>5</sup>). Enfin, en 2015, le gouvernement luxembourgeois décida de renforcer les annexes en cette matière, obligeant ainsi les sociétés à fournir, en plus des informations précédentes, un tableau synthétisant les soldes et les mouvements d'impôts différés de l'exercice.

Ceci démontre que le concept des impôts différés est relativement récent au Luxembourg, et qu'il peut potentiellement impacter tous les comptes du bilan dès l'instant où une différence d'un intérêt certain apparaît entre le bilan comptable et le bilan fiscal. Néanmoins, le principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan comptable limite, dans la pratique, l'impact des impôts différés aux actifs concernés par la méthode d'évaluation à la juste valeur, c'est-à-dire plus spécifiquement aux immeubles de placement et aux actifs financiers.

### **3.2 Affectation au résultat**

En ce qui concerne les charges/produits d'impôts différés, ceux-ci sont comptabilisés soit dans le compte de profits et pertes, soit directement dans les capitaux propres, en fonction de l'élément dont ils se rapportent. Lorsqu'une entité comptabilise la variation d'un actif réévalué à la juste valeur directement dans les capitaux propres (par la biais de la réserve de juste valeur), la charge ou le produit d'impôts différés sera également classé dans cette catégorie. En revanche, si l'entité enregistre les variations de juste valeur, comme la règle générale l'impose, dans le compte de profits et pertes, la charge ou le produit d'impôts différés sera enregistré dans le compte de profits et pertes.

### **3.3 L'importance des annexes**

Un dernier élément à souligner dans le paysage du droit comptable luxembourgeois est l'importance des annexes comparativement au droit comptable belge, et plus particulièrement en matière d'impôts différés. Il est utile de rappeler que la naissance du concept provient d'une obligation à

---

5. L'évaluation à la juste valeur n'étant pas autorisée par l'administration fiscale luxembourgeoise

fournir dans les annexes. En effet au départ, l'annexe des comptes devait reprendre les autres différences entre la charge fiscale imputée à l'exercice et aux exercices antérieurs (charge fiscale du bilan comptable) et la charge fiscale à payer ou déjà payée au titre de ces exercices (charge fiscale du bilan fiscal). De plus, contrairement au droit comptable belge, les Lux GAAP imposent à l'entité, conformément à la Directive européenne 2013/34/UE, de fournir en annexe les soldes et les mouvements des soldes d'impôts différés comptabilisés au bilan de l'exercice.

### **3.4 Comptabilisation d'impôts différés issus de la consolidation**

Lorsqu'une entreprise luxembourgeoise établit des comptes consolidés en Lux GAAP, elle doit en plus des prescriptions légales déjà citées, comptabiliser les actifs et passifs d'impôts différés issus de la consolidation. En effet, dès l'instant où une entreprise établit des comptes consolidés, celle-ci doit réaliser plusieurs retraitements afin d'harmoniser les règles d'évaluation. En outre, elle doit éliminer l'ensemble des opérations intra-groupe. Ces opérations peuvent amener le préparateur des comptes à observer des différences entre la charge fiscale imputable à l'exercice et aux exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou à payer au titre de ces exercices. Ces différences doivent être enregistrées dans la mesure où il est probable qu'une charge effective en résultera dans un avenir prévisible pour l'entité.

## **Section 4 : Le référentiel international IAS/IFRS**

Le régime d'impôts différés est entièrement couvert par la norme IAS 12 : « *Impôts sur le résultat* ». Cette section se consacrera à l'observation de l'impact d'un tel régime, son application en Belgique et au Luxembourg, avant de conclure par l'étude des impôts différés dans les comptes consolidés 2014/2015 de Colruyt Group.

### **4.1 Les différences temporelles**

Les normes comptables internationales proposent un point de vue plus global que les droits comptables nationaux sur l'application du régime des impôts différés. Cela peut notamment s'expliquer par le fait qu'elles doivent prendre en considération l'ensemble des droits fiscaux et ne peuvent

pas se limiter à une application telle que celles des droits comptables nationaux<sup>6</sup>. C'est pourquoi une différence temporelle imposable ou déductible doit être identifiée dès que la valeur comptable d'un actif ou d'un passif s'écarte de sa valeur fiscale aux yeux de l'administration fiscale. Les différences temporelles imposables engendreront potentiellement la comptabilisation d'un passif d'impôts différés et les différences temporelles déductibles pourront générer la comptabilisation d'un actif d'impôts différés dès lors où l'entité possède suffisamment de bénéfices imposables futurs contre lesquels elle pourra utiliser les crédits d'impôts futurs. Toutefois, certaines exceptions<sup>7</sup> existent, comme par exemple lorsqu'une différence temporelle apparaît lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif.

## 4.2 L'affectation de l'impôt différé

De manière générale, la contrepartie de l'enregistrement d'un actif ou d'un passif d'impôts différés entrainera la comptabilisation de l'impôt différé dans le résultat net. Cependant, la charge ou le produit d'impôts différés devra être comptabilisé dans les autres éléments du résultat global ou directement dans les capitaux propres si l'élément auquel il se rapporte est également comptabilisé dans ces rubriques respectives.

## 4.3 Lors de regroupements d'entreprises

Lors d'un regroupement d'entreprises au sens d'IFRS 3, une entreprise doit réévaluer l'entièreté des actifs et passifs identifiés lors de la transaction à la juste valeur à la date d'acquisition. En outre, elle devra effectuer toute une série de retraitements afin d'harmoniser les règles d'évaluation et éliminer les opérations intra-groupe. L'ensemble de ces distorsions vont entraîner plus que probablement l'identification de différences temporelles qui devront être comptabilisées au titre de passifs ou d'actifs d'impôts différés.

Une autre question se pose lors d'un regroupement d'entreprises, à savoir la comptabilisation du goodwill. En normes IAS/IFRS le goodwill considéré comme la valeur résiduelle entre le prix de

---

6. Au Luxembourg, l'application du régime des impôts différés est limité dans la pratique à l'utilisation de la méthode de la juste valeur. En Belgique, son application se limite aux subsides en capital et plus-values de réévaluations engendrant la comptabilisation d'un impôt différé.

7. Veuillez vous référer au Chapitre IV consacré à la norme IAS 12 pour identifier l'ensemble de ces exceptions.

l'acquisition et la quote-part acquise dans les actifs et passifs réévalués à la juste valeur à la date d'acquisition (Vessié, B., 2014a). De plus, son montant est influencé par l'ensemble des différences temporelles issues du regroupement d'entreprises. Le goodwill est la quatrième composante après le compte de résultat, le résultat global et les capitaux propres, où l'impôt différé peut être affecté. Toutefois lorsque le goodwill n'est pas fiscalement déductible, le passif d'impôts différés issu de sa comptabilisation initiale ne pourra pas être enregistré, parce que cela reviendrait à ré-augmenter sa valeur qui est déjà considérée comme la valeur résiduelle de la transaction.

#### **4.4 Les annexes**

Enfin comme nous le démontrent les illustrations de Colruyt Group lors de l'exercice consolidé de 2014/2015<sup>8</sup>, la norme IAS 12 impose de fournir toute une série d'informations plus importantes encore qu'en droit comptable luxembourgeois.

#### **4.5 Application de la législation fiscale belge et luxembourgeoise**

Lorsque les sociétés belges ou luxembourgeoises établissent leurs comptes en utilisant le référentiel IAS/IFRS, l'identification de différences temporelles dépendra essentiellement des traitements fiscaux en vigueur. On peut citer à titre exemplatif les cas suivants :

##### **Impact fiscal de la réévaluation à la juste valeur**

L'administration fiscale belge (Gerard, M., 2015) et luxembourgeoise (Colin, D., 2014) ne tolèrent pas que les éléments du bilan (actifs ou passifs) puissent être réévalués à la juste valeur. Seuls les modèles de coût ou de coût de revient sont pris en compte par l'administration fiscale. Par conséquent, toutes les moins ou plus values de réévaluation issues de l'utilisation du modèle de la juste valeur ne seront pas considérées comme des charges déductibles ou des produits imposables tant que celles-ci n'auront pas été effectivement réalisées. Lorsqu'une telle méthode est utilisée, il est plus que probable que des différences temporelles doivent être identifiées et comptabilisées au titre d'impôts différés.

---

8. Voyez la section 5 du chapitre dédié aux IFRS.

## **Amortissements fiscaux sur actifs corporels et incorporels**

Le rythme et les modes d'amortissements fiscaux prévus par les administrations fiscales belges et luxembourgeoises peuvent diverger par rapport aux normes internationales. Par exemple, les normes IAS 16 et IAS 38<sup>9</sup> impose la révision annuelle des modes et rythmes d'amortissements afin de refléter la réalité économique, alors qu'une administration fiscale peut envisager l'utilisation d'un amortissement accéléré (plus rapide que le linéaire) ou accepter un traitement fiscal différent sur demande justifiée du contribuable<sup>10</sup>.

## **Pertes reportées fiscalement déductibles et autres crédits d'impôts**

En Belgique comme au Luxembourg, les pertes fiscales ne peuvent pas être imputées au bénéfice imposable de périodes précédentes mais peuvent toutefois être reportées sur les bénéfices imposables futurs, et ce pour une durée illimitée (Neefs, P. & della Faille, A., 2015). Il revient donc à la direction de juger ou estimer si les bénéfices imposables futurs seront suffisants pour s'assurer que les pertes fiscales pourront être utilisées. Dans un tel cas, les entités belges et luxembourgeoises pourront comptabiliser un actif d'impôts différés sur le montant des pertes reportées ou crédits d'impôts inutilisés qu'elles s'attendent à pouvoir utiliser.

Le Luxembourg donne également la possibilité d'une consolidation fiscale<sup>11</sup>, alors que cette opportunité n'est pas disponible en Belgique. La consolidation fiscale permet notamment de transférer les réductions ou crédits d'impôts inutilisés contre les bénéfices imposables d'une autre société du groupe fiscalement consolidé. Un groupe fiscalement consolidé au Luxembourg et publiant ses comptes en IFRS pourrait donc, contrairement à un groupe belge, reporter les pertes fiscales d'une entité ne possédant pas suffisamment de bénéfices imposables futurs sur ceux d'une autre entité du groupe fiscalement consolidé.

---

9. Dans le cas où la durée d'utilité d'un actif immobilisé est déterminable.

10. Voyez l'article 32 et 32bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 de l'impôt sur le revenu au Luxembourg et le point 3.5.2 du Memento fiscal belge de 2015 (SPF Finances, 2015, p. 126)

11. Cependant cette consolidation fiscale est sujette à plusieurs conditions établies par l'article 164bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 de l'impôt sur le revenu (LPG Fiduciaire - Luxembourg, 2016).

## Les provisions

Les provisions pour risques et charges sont fiscalement déductibles en Belgique (Gerard, M., 2015) et au Luxembourg (Colin, D., 2014). Notons toutefois que l'administration fiscale luxembourgeoise, contrairement à l'administration fiscale belge (Gerard, M., 2015), refuse la déduction de provisions pour grosses réparations (Colin, D., 2014). Lorsqu'une entité utilise le référentiel international, elle pourrait être amenée à ne pas comptabiliser des provisions car celles-ci ne sont pas considérées comme une « obligation actuelle » pour l'entité. Dans de tels cas, une différence entre la base fiscale (supérieure à zéro) et la base comptable (zéro) est une différence temporelle imposable sur laquelle il y a lieu de comptabiliser un passif d'impôts différés. L'inverse est également vrai : une provision pourrait être rejetée fiscalement alors qu'elle doit être comptabilisée en normes IAS/IFRS.

## Aspects fiscaux provenant de la consolidation

Lorsqu'une entreprise belge ou luxembourgeoise établit ses comptes consolidés en IAS/IFRS, elle devra réévaluer ses actifs et ses passifs identifiés lors de regroupement d'entreprises à la juste valeur (ce qui n'est fiscalement pas accepté en Belgique et au Luxembourg), éliminer les opérations intra-groupe et effectuer des retraitements pour harmoniser les règles d'évaluation (Vessié, B., 2014b). Ces distorsions impliqueront plus que probablement l'apparition de différences temporelles qui peuvent être amenées à devoir se conformer à des traitements fiscaux différents selon les règles fiscales en vigueur.

### *Le goodwill*

Au Luxembourg (KPMG International, 2014b) et en Belgique (KPMG International, 2014a), seul le goodwill fiscal provenant d'un transfert direct d'actifs ou de passifs peut être déduit fiscalement. En Belgique comme au Luxembourg, le goodwill comptable issu d'un regroupement d'entreprises, tel que défini par la norme IFRS 3, n'est pas déductible fiscalement, que ce soit par le biais d'un amortissement fiscal ou par la vente de l'activité sous-jacente. Ceci implique l'identification d'une différence temporelle imposable sur le goodwill qui ne pourra pas être comptabilisée à cause de l'exemption de la comptabilisation initiale du goodwill.

## En conclusion

Nous pouvons en conclure qu'un traitement comptable peut diverger du traitement fiscal appliqué par l'administration fiscale. L'application des règles fiscales peut varier d'une administration à l'autre et d'une situation à l'autre. De plus, un contribuable a toujours l'opportunité de discuter avec l'administration fiscale afin de bénéficier d'un régime plus particulier. Il reviendra donc à l'entité qui publie ses comptes en IAS/IFRS, de porter une attention toute particulière aux traitements fiscaux de ses opérations lorsqu'elle identifie les différences temporelles.

## 3.6 Application d'un cas concret : brève analyse des comptes consolidés de Colruyt Group pour l'exercice 2014-2015

**Illustration 2.1** – Colruyt Group 2014/2015 : Tableau des valeurs nettes comptables des impôts différés

### 17. Actifs et passifs d'impôt différé

Les actifs et passifs d'impôt différé sont à répartir comme suit :

#### 17.1. Valeur nette comptable

	Actifs		Passifs		Solde	
	2014/15	2013/14	2014/15	2013/14	2014/15	2013/14
(en millions d'EUR)						
Immobilisations incorporelles	3,6	2,1	(0,5)	-	3,1	2,1
Immobilisations corporelles	0,3	0,6	(71,5)	(70,3)	(71,2)	(69,7)
Stocks	0,6	0,5	(0,1)	-	0,5	0,5
Créances	1,4	1,7	(0,2)	(1,1)	1,2	0,6
Passifs relatifs aux avantages du personnel	21,3	16,7	-	-	21,3	16,7
Autres provisions	2,6	2,2	(20,3)	(12,2)	(17,7)	(10,0)
Autres passifs	2,6	2,3	(0,1)	(0,3)	2,5	2,0
Pertes fiscales reportées, crédits d'impôt et déductions fiscales	38,5	36,5	(3,1)	(3,0)	35,4	33,5
<b>Actifs/passifs d'impôt différé brut</b>	<b>70,9</b>	<b>62,6</b>	<b>(95,8)</b>	<b>(86,9)</b>	<b>(24,9)</b>	<b>(24,3)</b>
Actifs/passifs d'impôt non comptabilisé	(43,2)	(37,2)	5,6	5,4	(37,6)	(31,8)
Compensation actifs/passifs	(24,5)	(22,1)	24,5	22,1	-	-
<b>Actifs/passifs d'impôt différé net</b>	<b>3,2</b>	<b>3,3</b>	<b>(65,7)</b>	<b>(59,4)</b>	<b>(62,5)</b>	<b>(56,1)</b>

(Colruyt Group, 2015, p. 177)

Le tableau de la note 17 (Illustration 2.1) des comptes consolidés de Colruyt Group, pour l'exercice 2014/2015, nous démontre que la majorité des actifs d'impôts différés proviennent des avantages du

personnel et des pertes fiscales reportées, crédits d'impôts et déductions fiscales alors que la plupart des passifs d'impôts différés proviennent des immobilisations corporelles ou des provisions comptabilisées par le groupe. Après compensation, un total de 3,2 millions d'euros a été comptabilisé en tant qu'actifs d'impôts différés, contre 65,7 millions d'euros de passifs d'impôts différés durant l'exercice 2014/2015. De plus, si l'on prend la page 165 du rapport annuel 2014/2015 de Colruyt Group, on s'aperçoit que la majorité du résultat et des actifs immobilisés proviennent de la Belgique. Cela signifie que les différences temporelles identifiées par Colruyt Group sont plus que probablement corrélées à la fiscalité belge.

### **Les provisions**

Pour que des passifs d'impôts différés relatifs à des provisions aient été enregistrés (Illustration 2.1), le groupe a dû identifier des différences temporelles imposables. Cela signifie que la base fiscale des provisions était supérieure à leur base comptable. Cette situation peut s'expliquer par l'enregistrement de provisions déductibles dans le chef des entités belges du groupe, comme par exemple des provisions pour grosses réparations, qui n'ont pas pu être comptabilisées sous le référentiel IAS/IFRS parce qu'elle ne sont pas considérées comme des obligations actuelles.

### **Les actifs corporels**

L'autre majorité des passifs d'impôts différés provient des immobilisations corporelles (Illustration 2.1) qui possèdent, à priori, une base fiscale inférieure à leur base comptable sous le référentiel IAS/IFRS. Cela peut s'expliquer par l'utilisation de modes et rythmes d'amortissements fiscaux plus rapides que dans les comptes IAS/IFRS ; ainsi que par la réévaluation à la juste valeur positive, qui n'est fiscalement pas admise, de l'ensemble des actifs corporels lors des regroupements antérieurs d'entreprises.

### **Les avantages du personnel**

Les avantages du personnel (Illustration 2.1) prennent souvent l'apparence de différences temporelles déductibles parce que l'entité comptabilise, dans le chef de sa comptabilité, un passif reprenant des coûts relatifs aux prestations de retraite qui peuvent être comptablement déduits des années de service de l'employé alors que ces coûts ne seront déductibles pour l'administration

fiscale qu'une fois que l'entité aura versé ses cotisations à un fond ou lorsqu'elle aura payé les retraites. Cela signifie donc qu'aux yeux de l'administration fiscale belge, ce passif n'existe pas.

## Les pertes fiscales et la comptabilisation d'actifs d'impôts différés

### Illustration 2.2 – Colruyt Group 2014/2015 : Note 17 – Explications de la direction

<p>Au 31 mars 2015 des actifs d'impôts différés à concurrence de EUR 37,6 millions n'ont pas été comptabilisés par Colruyt Group (comparé à EUR 31,8 millions au 31 mars 2014). Ce montant concerne les différences temporaires ainsi que les pertes fiscales et les crédits d'impôts inutilisés pour un montant de EUR 111,5 millions, dont EUR 109,3 millions peuvent être reportés sur des exercices ultérieurs sans limitation dans le temps.</p>	<p>Colruyt Group a uniquement comptabilisé des actifs d'impôts différés pour autant qu'il soit probable que des bénéfices futurs imposables seront disponibles sur lesquels les pertes fiscales et les crédits d'impôts reportés pourront être imputés. Dans ce contexte, le terme futur signifie pour Colruyt Group une période de cinq ans.</p>
---	---

(Colruyt Group, 2015, p. 178)

Globalement, d'après l'illustration 2.2, le groupe semble adopter une attitude relativement prudente vis-à-vis de la comptabilisation des actifs d'impôts différés. En effet, moins de 60% des actifs d'impôts différés ont été comptabilisés durant l'exercice. Au total, le groupe affirme qu'au 31 mars 2015, 37,6 millions d'euros d'actifs d'impôts différés n'ont pas été comptabilisés, représentant principalement des pertes fiscales et crédits d'impôts inutilisés pour un montant de 111,5 millions d'euros, dont 109,3 millions peuvent être reportés sur des exercices ultérieurs sans limitation dans le temps.

Cela s'explique essentiellement par la position du groupe qui considère, comme la norme IAS 12 : « *Impôts sur le résultat* » l'impose, que ses pertes fiscales et crédits d'impôts inutilisés ne peuvent être comptabilisés au titre d'actifs d'impôts différés à la seule condition que des bénéfices imposables futurs soient probables contre lesquels les pertes fiscales reportées et les crédits d'impôts inutilisés pourront être imputés. Bien que les pertes fiscales et crédits d'impôts puissent être reportés ultérieurement sans limitation dans le temps, l'entreprise a décidé d'estimer son bénéfice imposable futur sur une période limitée à cinq ans (Illustration 2.2), s'empêchant ainsi de comptabiliser la totalité de ses actifs d'impôts différés.

## Crédits d'impôts différés comptabilisés dans les autres éléments du résultat global

### Illustration 2.3 – Colruyt Group 2014/2015 : Note 24 – Passifs non courants relatifs aux avantages du personnel

#### 24. Passifs non courants relatifs aux avantages du personnel

(en millions d'EUR)	Avantages selon le régime de chômage avec complément d'entreprise'	Autres avantages postérieurs à l'emploi	Total
<b>Au 1 avril 2014</b>	48,4	7,6	56,0
Dotations <sup>(1)</sup>	3,8	0,9	4,7
Utilisation	(1,9)	(0,1)	(2,0)
Variation de la valeur temporelle de l'argent <sup>(2)</sup>	1,5	0,2	1,7
Ajustements liés à l'expérience <sup>(3)</sup>	(1,0)	0,5	(0,5)
Changement des hypothèses <sup>(3)</sup>	11,8	0,5	12,3
<b>Au 31 mars 2015</b>	<b>62,6</b>	<b>9,6</b>	<b>72,2</b>
<b>Au 1 avril 2013</b>	<b>43,9</b>	<b>7,4</b>	<b>51,3</b>
Dotations <sup>(1)</sup>	3,4	0,7	4,1
Utilisation	(1,9)	(0,1)	(2,0)
Variation de la valeur temporelle de l'argent <sup>(2)</sup>	1,4	0,1	1,5
Ajustements liés à l'expérience <sup>(3)</sup>	1,6	-	1,6
Changement des hypothèses <sup>(3)</sup>	-	(0,5)	(0,5)
<b>Au 31 mars 2014</b>	<b>48,4</b>	<b>7,6</b>	<b>56,0</b>

(1) inclus dans le compte de résultats consolidé dans les 'Avantages du personnel'

(2) inclus dans le compte de résultats consolidé dans le 'Résultat financier net'

(3) inclus dans l'état consolidé du résultat global

(Colruyt Group, 2015, p. 182)

### Illustration 2.4 – Colruyt Group 2014/2015 : Impôts comptabilisés dans le compte de résultats

#### 8.1. Impôts sur le résultat comptabilisés dans le compte de résultats

(en millions d'EUR)	2014/15	2013/14
<b>A) Le taux d'impôt effectif</b>		
Bénéfice avant impôts (sans quote-part dans le résultat des participations prises selon la méthode de mise en équivalence)	469,8	492,7
Bénéfice avant impôts (sans quote-part dans le résultat des participations prises selon la méthode de mise en équivalence) transaction non comprise <sup>(1)</sup>	501,4	492,7
Impôts sur le résultat	148,1	147,3
<b>Le taux d'impôt effectif</b>	<b>31,53 %</b>	<b>29,90 %</b>
<b>Le taux d'impôt effectif transaction non comprise <sup>(1)</sup></b>	<b>29,54 %</b>	<b>29,90 %</b>

(Colruyt Group, 2015, p. 168)

### Illustration 2.5 – Colruyt Group 2014/2015 : Effets fiscaux comptabilisés dans les autres éléments du résultat global

#### 8.2. Effets fiscaux comptabilisés dans les autres éléments du résultat global

Certains effets fiscaux ne sont pas comptabilisés dans le compte de résultats, mais sont repris dans les autres éléments du résultat global de la période:

	2014/15	2013/14
(en millions d'EUR)		
Effets fiscaux sur écarts actuariels sur passifs relatifs aux avantages du personnel à long terme	3,8	0,5
<b>Total des effets fiscaux comptabilisés dans les autres éléments du résultat global</b>	<b>3,8</b>	<b>0,5</b>

(Colruyt Group, 2015, p. 169)

### Illustration 2.6 – Colruyt Group 2014/2015 : Etat consolidé du résultat global

	Note	2014/15	2013/14
(en millions d'EUR)			
<b>Bénéfice de l'exercice</b>		<b>331,0</b>	<b>349,8</b>
<b>Éléments qui ne seront pas reclassés en résultat net</b>			
Écarts actuariels sur passifs relatifs aux avantages du personnel à long terme	8., 24.	(8,0)	(0,6)
<b>Total des éléments qui ne seront pas reclassés en résultat net</b>		<b>(8,0)</b>	<b>(0,6)</b>

(Colruyt Group, 2015, p. 141)

Dans le cas de Colruyt Group, le passif des avantages du personnel augmente sur l'exercice en raison principalement d'un changement dans les hypothèses et de l'inclusion des années d'expérience dans le calcul actuariel (Illustration 2.3). Ces éléments impliquent la revue à la hausse du passif de l'entreprise pour 11,8 millions d'euros. Etant donné que l'écart actuariel relatif aux avantages du personnel long-terme est enregistré dans le résultat global, le crédit d'impôts différés y relatif doit également être comptabilisé dans le résultat global. En prenant le taux d'impôt effectif de 31,57% (Illustration 2.4), on retombe approximativement sur la valeur enregistrée au crédit du résultat global de 3,8 millions (Illustration 2.5). L'écart actuariel net négatif de 8 millions d'euros enregistré dans le résultat global (Illustration 2.6) provient donc des 11,8 millions d'euros enregistrés au débit suite à l'augmentation du passif diminué de l'impôt différé (au crédit) de 3,8 millions d'euros.

## Section 5 : La comptabilisation d'actifs d'impôts différés

Une autre problématique pratique s'est présentée à l'écriture de ce mémoire : la comptabilisation des actifs d'impôts différés. En effet, un actif d'impôts différés qui ne pourra pas être utilisé lors de sa résorption, améliorera la situation de la société en lui donnant une image plus flatteuse de la réalité économique. La comptabilisation d'un actif d'impôts différés est inhérente à la perspective de bénéfices imposables futurs. Cette condition oblige donc la direction à faire preuve de prudence lorsqu'elle pose des jugements ou effectue des estimations pour déterminer le bénéfice imposable futur.

Cette problématique fut notamment soulevée par l'ESMA dans un document officiel publié en 2014<sup>12</sup> dans la mesure où cette autorité craignait de voir les entreprises cotées européennes enregistrer des actifs d'impôts différés malgré des performances financières tendant à la baisse suite à la crise financière. D'ailleurs, selon le discours de certains praticiens tels que Stempniewsky, Y., (2015), les extraits publiés par l'ESMA en cette matière sont une source de doctrine largement acceptée.

Contrairement aux droits comptables belge et luxembourgeois, la norme IAS 12 : « *Impôts sur le résultat* » autorise, voire oblige, explicitement une entité à enregistrer des pertes reportables, des crédits d'impôts inutilisés et des différences temporelles déductible au titre d'actifs d'impôts différés mais à la seule condition où il soit **probable** que l'entité possède suffisamment de bénéfices imposables futurs lors des périodes durant lesquelles ces actifs d'impôts différés se résorberont. Le référentiel précise également la manière dont une entreprise peut déterminer ce bénéfice imposable, et a récemment insisté sur cette question<sup>13</sup>.

En revanche, les droits comptables belges et luxembourgeois restent très discret en cette matière. Lors de l'établissement de comptes consolidés en Belgian GAAP, c'est l'article 129 de l'arrêté

---

12. Voyez le lien suivant : <https://www.esma.europa.eu/document/public-statement-european-common-enforcement-priorities-2014-financial-statements>.

13. L'amendement à la norme IAS 12 de janvier 2016, qui rentrera en vigueur à partir des exercices débutés au 1<sup>er</sup> janvier 2017, donne des précisions supplémentaires afin d'estimer correctement le bénéfice imposable futur lorsqu'une entité ne dispose pas de suffisamment de différences temporelles imposables.

royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés qui définit le régime des impôts différés<sup>14</sup>. Cet article n'interdit ni n'autorise explicitement la comptabilisation d'un actif d'impôts différés. La situation est relativement semblable au Luxembourg<sup>15</sup> où la définition d'un impôt différé approche celle fournie par l'article 129 susmentionné.

Lors de l'établissement de comptes consolidés belges ou de comptes statutaires ou consolidés luxembourgeois, il ne serait donc, à mes yeux, pas interdit qu'une entité puisse comptabiliser un actif d'impôts différés. Prenons comme exemple, l'enregistrement d'une provision pour grosse réparation qui n'est pas déductible fiscalement au Luxembourg, ou encore l'enregistrement de pertes fiscales et crédits d'impôts inutilisés dans les deux pays.

En Belgique, la Commission des Normes Comptables a étudié la problématique, et y a répondu en affirmant que la norme IAS 12 était la plus indiquée pour appliquer un traitement comptable si un actif d'impôts différés est comptabilisé pour des avantages fiscaux différés relatifs à des pertes fiscales reportées. Cependant, elle insiste sur le fait que les conditions d'enregistrement d'un tel actif ne pourra se faire, en droit comptable belge, qu'en respectant le principe de prudence belge et européen. Toujours selon la CNC Belgique, le principe de prudence fait concrètement référence à l'existence **d'aucun doute raisonnable** et se doit d'être plus restrictif que le terme **probable** utilisé par le référentiel international.

Le Luxembourg est également influencé par ce même principe de prudence<sup>16</sup>, lequel me semble pouvoir être interprété de la même manière. Tenant compte des réflexions des différents protagonistes, je serais d'avis à ne comptabiliser à l'actif, un impôt différé en Luxembourg GAAP ou dans

---

14. La définition même de l'impôt différé lors de l'établissement de comptes statutaire (Article 76 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés) ne permet pas la comptabilisation d'actifs d'impôts différés vu qu'elle le limite aux deux cas suivants : les subsides en capital et les plus-values de réévaluation bénéficiant du régime de taxation étalée.

15. Pour rappel, au Luxembourg le régime des impôts différés est défini de la même manière lors de l'établissement de comptes consolidés ou de comptes statutaires.

16. Au Luxembourg, ce principe impose à l'entité de faire preuve d'une plus grande part de pessimisme que d'optimisme lorsqu'elle arrête ses comptes. Les états financiers ne peuvent en aucun cas présenter une image plus flatteuse de la réalité. Cela signifie par exemple que seuls les bénéfices effectivement réalisés pourront être pris en compte. Les plus-values latentes ne pourront donc pas être enregistrées à l'exception de celles issues d'actifs réévalués à la juste valeur (Colin, D., 2014).

les comptes consolidés belges que s'il est **plus que probable** que l'entité possèdera des bénéfices imposables futurs. En me basant sur les principes fondamentaux de prudence, sincérité et de bonne foi, je limiterais en pratique sa comptabilisation à hauteur des charges fiscales passives qui se résorberont durant la même période financière, et qui sont relatives à la même administration fiscale et à la même entité imposable. Si une telle condition est respectée, l'actif d'impôts différés ne pourra pas excéder le passif d'impôts différés et la société pourra éventuellement compenser<sup>17</sup> les montants d'actifs d'impôts différés avec les montants enregistrés au passif.

---

17. Conformément à la norme IAS 12, et le principe de non-compensation établi par le droit national



# Conclusion générale

Il ressort des recherches de ce mémoire deux principaux axes de travail. Le premier consiste en une synthèse de l'impact du régime des impôts différés entre les différents référentiels comptables, et le deuxième fait surgir la problématique de la comptabilisation d'actifs d'impôts différés.

Sur le premier point, il apparaît que l'impact du régime étudié est notamment plus utilisé lors de l'établissement des états financiers consolidés que lors de la préparation des comptes statutaires.

Depuis 1992, la Belgique utilise des impôts différés sur l'établissement des comptes statutaires afin de refléter spécifiquement la taxation étalée des subsides en capital et des plus-values de réévaluation temporairement immunisées d'impôt. Cette situation diffère au Luxembourg, où ce régime trouve son origine pratique en 2013 lorsqu'un actif est réévalué à la juste valeur. En Belgique, l'utilisation du régime des impôts différés n'impactera que deux rubriques du passif du bilan ainsi que le compte de résultat lors de l'enregistrement, la réévaluation ou le prélèvement de l'impôt différé. Au Luxembourg, le concept pourra impliquer, en plus du compte de résultat, la comptabilisation de la charge ou du crédit d'impôts différés directement dans les capitaux propres. Il faut, de plus, intervenir un autre élément des états financiers : les annexes aux comptes.

En ce qui concerne les comptes consolidés, le référentiel belge s'appuie essentiellement sur les normes internationales alors que le droit comptable luxembourgeois garde la même application que lors de l'établissement de ses comptes statutaires.

En normes internationales, le régime des impôts différés fait intervenir la quasi-totalité des éléments composant les états financiers. Tout d'abord un impôt différé peut potentiellement provenir de n'importe quel actif ou passif et être enregistré à l'actif comme au passif. Sa contrepartie peut être affectée au compte de résultat, dans les autres éléments du résultat global, directement dans les capitaux propres voire même dans le goodwill lors d'un regroupement d'entreprises. En outre, le référentiel international impose aux entités des exigences plus imposantes en ce qui concerne

les informations à fournir en annexe. Par ailleurs, les normes internationales adoptent une position plus globale que les référentiels nationaux parce qu'elles prennent en considération l'application de différentes législations fiscales. Concernant le second axe de travail, celui-ci fut orienté sur l'identification de la problématique de la comptabilisation d'actifs d'impôts différés. Pour qu'ils puissent être utilisés, une entreprise doit avoir la possibilité de les utiliser en disposant de bénéfices imposables futurs, au risque de fournir aux acteurs du marché une situation financière plus flatteuse qu'il n'y paraît. C'est pourquoi une attention toute particulière doit être portée aux conditions d'enregistrement d'actifs d'impôts différés, et par extension aux jugements et estimations fournies par l'entité sur sa position future. Alors que le référentiel comptable IAS/IFRS ainsi que la doctrine comptable y relative<sup>1</sup> fournissent une documentation complète sur cette matière, la possibilité pour les entreprises de comptabiliser un crédit d'impôts futur dans les droits comptables nationaux n'est pas clairement établie. D'après mes recherches, il ne serait pas impossible d'enregistrer un actif d'impôts différés lors de l'établissement de comptes consolidés belges ou lors de l'établissement de comptes statutaires ou consolidés luxembourgeois. Toutefois, cela ne pourrait se faire que sous des conditions plus restrictives encore afin de respecter le principe de prudence soutenu par ces référentiels comptables. En me fondant sur les principes de prudence, de sincérité et de bonne foi, je proposerais de limiter dans la pratique de ces droits nationaux, la comptabilisation d'un actif d'impôts différés à hauteur des latences fiscales passives que l'entité peut estimer voir se résorber durant la même période, et relatives à la même autorité fiscale et à la même entité imposable.

---

1. Je songe plus particulièrement aux extraits de cas pratiques fournis par l'ESMA en cette matière et considérés par les praticiens comme une source de doctrine particulièrement autorisée – Voyez l'article de Stempniewsky, Y., (2015) intitulé « *Les extraits de la base de données de l'EECS : une source de doctrine particulièrement autorisée, pour l'application appropriée et cohérente des normes IFRS!* ».

# Bibliographie

- Braudo, S. & Baumann, A. (s.d.). *Définition de force exécutoire*. Consulté le 23 juin 2016, sur <http://www.dictionnaire-juridique.com/definition/force-executoire.php> (Dictionnaire juridique web tenu par Serge Braudo, Conseiller honoraire à la Cour d'Appel de Versailles et Alexis Baumann, Avocat au Barreau de Paris)
- Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V. (2014). *IFRS : la pratique 2014-2015*. Waterloo : Wolters Kluwer.
- Cerrada, K., De Rongé, Y., De Wolf, M., & Gatz, M. (2008). *Comptabilité et analyse des états financiers : Principes et applications* (2<sup>e</sup> éd.). De Boeck. (Définition du principe de prudence : pp. 14-15)
- Chambre des députés du Grand-Duché de Luxembourg. (2013). *Projet de loi portant réforme de la commission des normes comptables et modification de diverses dispositions relatives à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi qu'aux comptes consolidés de certaines formes de sociétés*. Document 6376/11. Consulté le 3 août 2016, sur <http://www.chd.lu/wps/portal/public/RoleEtendu?action=doDocpaDetails&id=6376>
- Colin, D. (2014). *Précis de droit comptable 2014*. Bertrange : Legitech.
- Colruyt Group. (2013). *Profil 2013 – Simplicité dans la distribution : Qui sommes-nous ?* Consulté le 15 juillet 2016, sur <https://www.colruytgroup.be/sites/default/files/PROFIL-2013-Simplicité-dans-la-distribution.pdf> (p. 4)
- Colruyt Group. (2015). *Rapport annuel 2014-2015*. Consulté le 15 juillet 2016, sur <https://www.colruytgroup.be/fr/content/rapport-financier-2015>
- Commission des Normes Comptables - Belgique. (2000). *Avantages fiscaux différés résultant de pertes à reporter*. Avis C105-1. Consulté le 9 août 2016, sur [http://www.cnc-cbn.be/files/advice/link/FR\\_C105-01.htm](http://www.cnc-cbn.be/files/advice/link/FR_C105-01.htm)
- Commission des Normes Comptables - Belgique. (2013). *Le traitement comptable des impôts différés sur des plus-values réalisées bénéficiant du régime de la taxation différée et sur des subsides en capital*. Avis CNC 2013/14. Consulté le 2 août 2016, sur <http://www.cnc>

- cbn.be/files/news/link/Avis\_CNC\_2013\_141.pdf
- Commission des Normes Comptables - Luxembourg. (2014a). *Questions/réponses : Réévaluation d'immobilisations corporelles*. Q&A 02/2014. Consulté le 3 août 2016, sur [http://www.mj.public.lu/legislation/commerciale/GT1\\_QA\\_002-14\\_Admissibilite\\_du\\_modele\\_de\\_la\\_reevaluation-Immo\\_corp.pdf](http://www.mj.public.lu/legislation/commerciale/GT1_QA_002-14_Admissibilite_du_modele_de_la_reevaluation-Immo_corp.pdf)
- Commission des Normes Comptables - Luxembourg. (2014b). *Questions/réponses : Réévaluation d'immobilisations incorporelles*. Q&A 03/2014. Consulté le 3 août 2016, sur [http://www.mj.public.lu/legislation/commerciale/GT1\\_QA\\_003-14\\_Admissibilite\\_du\\_modele\\_de\\_la\\_reevaluation-Immo\\_incorp.pdf](http://www.mj.public.lu/legislation/commerciale/GT1_QA_003-14_Admissibilite_du_modele_de_la_reevaluation-Immo_incorp.pdf)
- Commission des Normes Comptables - Luxembourg. (2016). *Questions/réponses : Immeubles de placement en régimes lux gaap et lux gaap - jv : modèle du coût vs. modèle de la juste valeur*. Q&A CNC 16/009. Consulté le 3 août 2016, sur [http://www.mj.public.lu/legislation/commerciale/Q\\_A-CNC-16-009.pdf](http://www.mj.public.lu/legislation/commerciale/Q_A-CNC-16-009.pdf)
- Duro, C., Burbi, D., Goebel, M. & Choucroun, J. (2015). *La société en poche luxembourg*. Wolters Kluwer. Consulté le 29 juillet 2016, sur <https://books.google.be/books?id=HsUqCwAAQBAJ&pg=PA623&dq=société+poche+luxembourg+impôt+différé&hl=fr&sa=X&ved=0ahUKEwj19fPggaXOAhWG2hoKHwb5BMQQ6AEIJjAA#v=onepage&q&f=false> (p. 624)
- European Securities and Markets Authority [ESMA]. (s.d.). *About ESMA – Who we are ?* Consulté le 15 juillet 2016, sur <https://www.esma.europa.eu/about-esma/who-we-are>
- Gerard, M. (2015). *Cours llsmf2009 : Fiscalité*. Université Catholique de Louvain-La-Neuve : Louvain School of Management. (Notes de cours)
- Grant Thornton. (2013). *Deferred tax - a chief financial officer's guide to avoiding the pitfalls. Understanding deferred tax under IAS 12 Income taxes*.
- Hoss, P., Elvinger Hoss Prussen. (2016). *Législation relative aux sociétés commerciales - en vigueur au 1<sup>er</sup> juin 2016*. pp. 206-209 & pp. 246-248. Consulté le 29 juillet 2016, sur <http://www.ehp.lu/uploads/media/EHP-Loi-du-10-aout-1915-concernant-les-societes-commerciales.pdf>

- IFRS Foundation. (s.d.a). *About the IFRIC*. Consulté le 8 août 2016, sur <http://www.ifrs.org/The-organisation/Members-of-the-IFRIC/Pages/About-the-IFRIC.aspx>
- IFRS Foundation. (s.d.b). *About us – iasb*. Consulté le 9 août 2016, sur <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx>
- International Accounting Standards Board [IASB]. (2015). *Norme comptable internationale 12 : Impôt sur le résultat [IAS 12] (IFRS Foundation, trad.)*. IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board [IASB]. (2015). Incertitude relative aux traitements fiscaux (Comptables professionnels agréés - Canada, trad.). *Interprétation IFRIC [en projet] - Traduction française(DI/2015/1)*.
- International Accounting Standards Board [IASB]. (2016). *IASB issues narrow-scope amendments to IAS 12 Income Taxes*. Consulté le 3 août 2016, sur <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/IASB-issues-narrow-scope-amendments-to-ias-12.aspx>
- International Accounting Standards Board [IASB]. (2016). Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses - Amendments to IAS 12. *International Financial Reporting Standards*.
- Investopedia. (2016). *Generally Accepted Accounting principles – GAAP*. Consulté le 8 juillet 2016, sur <http://www.investopedia.com/terms/g/gaap.asp>
- KPMG. (2014). *Guide to annual financial statements - disclosure checklist*. Consulté sur <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/09/guide-disclosure-checklist-sept14.pdf>
- KPMG International. (2014a). *Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions – Belgium*. Consulté le 1 août 2016, sur <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/05/belgium-2014.pdf>
- KPMG International. (2014b). *Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions – Luxembourg*. Consulté le 1 août 2016, sur <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/05/belgium-2014.pdf>
- LPG Fiduciaire - Luxembourg. (2016). *L'intégration fiscale*. Fiscalité des entreprises. Consulté le 03 août 2016, sur <http://www.fiduciaire-lpg.lu/fr/publications/fiscalité-des-entreprises/1\T1\textquoterightintégration>

-fiscale

- Neefs, P. & della Faille, A. (2015). *Fiscalité : Cours LLSMF2009 dispensé par Gerard, M.* Université Catholique de Louvain-La-Neuve : Louvain School of Management. (Conférence KPMG – Grandes lignes et spécificités de la fiscalité luxembourgeoise : Comparaison avec le système belge)
- PricewaterhouseCoopers. (2013a). *Practical guide to IFRS : Deferred Tax and Business Combinations : IFRS 3/IAS 12*. Consulté le 2 août 2016, sur [https://inform.pwc.com/inform2/s/46\\_Deferred\\_tax\\_and\\_business\\_combinations\\_IFRS\\_3\\_IAS\\_12/informContent/1303291111143167](https://inform.pwc.com/inform2/s/46_Deferred_tax_and_business_combinations_IFRS_3_IAS_12/informContent/1303291111143167)
- PricewaterhouseCoopers. (2013b). *Similarities and differences : a comparison of IFRS and Luxembourg GAAP*. Consulté le 2 août 2016, sur <https://www.pwc.lu/en/ifrs/docs/pwc-ifrs-and-luxembourg-gaap.pdf>
- Service Central de Législation. (2002). *Loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales*. Memorial - Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg. (A – N° 149). Consulté sur <http://www.legilux.public.lu/leg/a/archives/2002/0149/a149.pdf>
- Service Public Fédéral Finances. (2015). *Memento fiscal* (N° 27). Consulté le 2 août 2016, sur [http://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/MF2015\\_V01\\_complet.pdf](http://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/MF2015_V01_complet.pdf)
- Stempnierwsky, Y. (2014). *Cours MGEST2141 : IAS and IFRS*. Université Catholique de Louvain Mons : Louvain School of Management. (Slides de cours : IFRS 2014-2015 (p. 348))
- Stempnierwsky, Y. (2015). Les extraits de la base de données de l'EECS : une source de doctrine particulièrement autorisée, pour l'application appropriée et cohérente des normes IFRS ! *ACE Comptabilité, fiscalité, audit, droit des affaires au Luxembourg*, *ACE 2015/2*, 8-17.
- Tomlinson, S.,. (2016). *Deferred tax assets — Clearer accounting*. KPMG. Consulté le 4 août 2016, sur <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/02/IAS12-print-friendly-article.pdf>
- Vessié, B. (2014a). *Cours MGEST2142 : Normes comptables internationales de consolidation*. Université Catholique de Louvain Mons : Louvain School of Management. (Chapitre 7 :

L'écart de consolidation (slides de cours))

Vessié, B. (2014b). *Cours MGEST2142 : Normes comptables internationales de consolidation*.  
Université Catholique de Louvain Mons : Louvain School of Management. (Chapitre 11 :  
Impôts différés (slides de cours))



# **Annexes**



## A.1 : Exemples fournis par la CNC pour le traitement comptable des impôts différés en droit comptable belge

Extraits des exemples pratiques fournis par la CNC belge dans son «Avis 2013/14 :» relatif au traitement comptable des impôts différés (pp. 4-9) :

### III. Exemple<sup>12</sup>

#### A. *Données*

13. Le 1<sup>er</sup> février 20X1 la société A a réalisé une plus-value (sur une machine entièrement amortie avec une valeur d'acquisition initiale de 5.000 EUR) ou obtient un subside en capital de 1.000 EUR.

Le 1<sup>er</sup> mars 20X1, le prix de vente est réinvesti dans (ou le subside en capital est utilisé pour) l'acquisition d'une immobilisation corporelle qui sera amortie linéairement sur une période de 10 ans.<sup>13</sup> Le taux de l'impôt des sociétés s'élève à ce moment à 34% et les impôts différés sont également évalués à ce taux par la société A.

En 20X4, le législateur réduit le tarif d'imposition à 29% avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 20X5. Cet ajustement du taux de l'impôt est une modification substantielle et permanente de la situation fiscale de la société de sorte qu'elle adaptera conformément à l'article 76, § 3 AR C.Soc. l'évaluation du poste *Impôts différés*.

#### B. *Schéma des écritures*

##### 1. Année 20X1

##### 1.1 *Plus-value sur immobilisation corporelle*

14. Réalisation de la plus-value au 1<sup>er</sup> février 20X1:

416	Créances diverses	1.000
23...9	Amortissements actés sur installations, machines et outillage	5.000
	à 763 <sup>14</sup> Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés	1.000
	23...0 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	5.000

<sup>11</sup> Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30096.

<sup>12</sup> Le présent exemple est une reprise actualisée de l'exemple donné par la CNC dans son avis 165/1 et élaboré à l'origine par le Conseil central de l'Économie à l'occasion de la publication de l'arrêté du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi, MB 31 décembre 1991. Abstraction est faite des aspects de la TVA dans l'exemple.

<sup>13</sup> Dans un souci de simplicité, on suppose dans l'exemple que la société amortit déjà une annuité intégrale dans l'année d'acquisition.

<sup>14</sup> Soit le compte 741 *Plus-values sur réalisation courantes d'immobilisations corporelles*.

15. Transfert de la plus-value réalisée en réserves immunisées et impôts différés:
- |     |  |  |     |
|-----|--|--|-----|
| 689 | Transferts aux réserves immunisées   |  | 660 |
|     | à 132 Réserves immunisées  |  | 660 |
| 680 | Transferts aux impôts différés   |  | 340 |
|     | à 1682 Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles |  | 340 |
16. Réinvestissement au 1<sup>er</sup> mars 20X1 du prix de vente réalisé:
- |        |   |  |       |
|--------|---|--|-------|
| 23...0 | Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition |  | 1.000 |
|        | à 440 Fournisseurs  |  | 1.000 |
17. Au 31 décembre 20X1, le réinvestissement est amorti:
- |      |  |  |     |
|------|--|--|-----|
| 6302 | Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles           |  | 100 |
|      | à 23...9 Amortissements actés sur installations, machines et outillage |  | 100 |
18. Au 31 décembre 20X1 également, au rythme de l'amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside, les postes *Réserves immunisées* et *Impôts différés* sont transférés en résultat:
- |      |   |  |    |
|------|---|--|----|
| 1682 | Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles |  | 34 |
|      | à 780 Prélèvements sur les impôts différés  |  | 34 |
| 132  | Réserves immunisées   |  | 66 |
|      | à 789 Prélèvements sur les réserves immunisées  |  | 66 |
19. En faisant abstraction de toute autre opération, aucun impôt ne sera dû au 31 décembre 20X1, dès lors que le bénéfice taxable est, à concurrence d'un même montant, réduit de l'amortissement sur l'investissement faisant l'objet d'un subside et majoré du transfert en résultats.

### 1.2 Subside en capital

20. Obtention du subside au 1<sup>er</sup> février 20X1:
- |     |  |  |       |
|-----|--|--|-------|
| 416 | Créances diverses  |  | 1.000 |
|     | à 15 Subsidés en capital                                 |  | 660   |
|     | 1680 Impôts différés afférents à des subsides en capital |  | 340   |

21. Investissement faisant l'objet d'un subside au 1<sup>er</sup> mars 20X1:

23...0	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	1.000	
	à 440 Fournisseurs		1.000

22. Amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside au 31<sup>er</sup> décembre 20X1:

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	100	
	à 23...9 Amortissements actés sur installations, machines et outillage		100

23. Au 31 décembre 20X1 également, au rythme de l'amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside, les postes *Subsides en capital* et *Impôts différés* sont transférés en résultats:

15	Subsides en capital	66	
	à 753 Subsides en capital et en intérêts		66
1680	Impôts différés afférents à des subsides en capital	34	
	à 780 Prélèvements sur les impôts différés		34

24. En faisant abstraction de toute autre opération, aucun impôt ne sera dû au 31 décembre 20X1, dès lors que le bénéfice taxable est, à concurrence d'un même montant, réduit de l'amortissement sur l'investissement faisant l'objet d'un subside et majoré du transfert en résultats.

### 1.3 Bilan au 31 décembre 20X1

1.3.1. Dans le cas d'une plus-value

Actif	Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Réserves immunisées	594
Amortissements (-)	-100	Impôts différés	306
	900		900

1.3.2 Dans le cas d'un subside en capital

Actif	Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Subsides	594
Amortissements (-)	-100	Impôts différés	306
	900		900

## 1.4 Compte de résultats au 31 décembre 20X1

		Dans le cas d'une plus-value	Dans le cas d'un subside en capital
II. D.	Amortissements	-100	-100
IV.	Produits financiers		66
VII. D.	Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés	1.000	
IX.	Bénéfice avant impôts	900	-34
IX. bis	Transferts aux impôts différés	-340	-
	Prélèvements sur les impôts différés	+34	+34
X.	Impôts sur le résultat	-	-
XI.	Bénéfice de l'exercice	594	
XII.	Transferts aux réserves immunisées	-660	
	Prélèvements sur les réserves immunisées	+66	
XIII.	Bénéfice de l'exercice à affecter	0	0

## 2. Année 20X2

25. Au cours de l'année 20X2, pour les opérations concernées, des écritures identiques à celles passées pour l'année 20X1 seront passées.

En ce qui concerne la plus-value, l'actif de réinvestissement fera l'objet d'un amortissement et un transfert en résultats des postes *Réserves immunisées* et des *Impôts différés sur plus-values réalisées sur immobilisations corporelles* sera également effectué.

En ce qui concerne le subside en capital, l'actif faisant l'objet d'un subside fera l'objet d'un amortissement et un transfert en résultats des postes *Subsides en capital* et des *Impôts différés en subsides en capital* sera également effectué.

### 2.1 Bilan au 31 décembre 20X2

#### 2.1.1. Dans le cas d'une plus-value

Actif	Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Réserves immunisées	528
Amortissements (-)	-200	Impôts différés	272
	800		800

#### 2.1.2. Dans le cas d'un subside en capital

Actif	Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Subsides	528
Amortissements (-)	-200	Impôts différés	272
	800		800

### 2.2 Compte de résultats au 31 décembre 20X2

		Dans le cas d'une plus-value	Dans le cas d'un subside en capital
II. D.	Amortissements	-100	-100
IV.	Produits financiers		66
IX.	Bénéfice avant impôts	-100	-34
IX. bis	Prélèvements sur les impôts différés	+34	+34
X.	Impôts sur le résultat	-	-
XI.	Bénéfice de l'exercice	-66	0
XII.	Prélèvements sur les réserves immunisées	+66	
XIII.	Bénéfice de l'exercice à affecter	0	0

### 3. Année 20X4

26. Au cours de l'année 20X4, pour les opérations concernées, des écritures identiques à celles passées pour les années 20X1, 20X2 et 20X3 seront passées.

Il y a toutefois lieu d'acter à fin 20X4 l'effet, sur le solde de la dette fiscale différée, de la réduction du taux de l'impôt des sociétés à dater du 1<sup>er</sup> janvier 20X5. Cette réduction du taux se traduira, à la date de clôture de l'exercice, par l'écriture suivante:

- En ce qui concerne la plus-value<sup>15</sup>:

1682	Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles	30	
	à 132 Réserves immunisées		30

- En ce qui concerne les subsides<sup>16</sup>:

1680	Impôts différés afférents à des subsides en capital	30	
	à 15 Subsides en capital		30

27. Pour les années suivantes, il conviendra d'augmenter de 5 le montant de la prise en résultats des réserves immunisées / du subside en capital, et de diminuer de 5 le montant de la prise en résultats des impôts différés.

(Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013, p. 9)

## A.2 : Divergence entre le modèle de la réévaluation et le modèle de la juste valeur

Extrait provenant des «*Questions/Réponses 02/2014 : Réévaluation des immobilisations corporelles*» publiés par la CNC Luxembourg concernant la divergence entre le modèle de la réévaluation et le modèle de la juste valeur (p. 2) :

<sup>6</sup> Le modèle de la réévaluation est un modèle d'évaluation qui diverge sur différents points du modèle de la juste valeur. Peut être cité – par exemple – une différence en termes de fréquence d'évaluation : le modèle de la juste valeur suppose au minimum une évaluation annuelle, là où le modèle de la réévaluation ne l'exige pas. Par ailleurs, le modèle de la réévaluation diffère du modèle de la juste valeur en ce que le coût réévalué fait l'objet d'un amortissement (pour les immobilisations amortissables) entre deux réévaluations, ce qui n'est pas le cas dans le modèle de la juste valeur, seule la variation de juste valeur générée durant la période étant constatée. Enfin, la différence tient parfois à la classification des variations de valeur : l'écart de juste valeur transitant – dans le cas des immeubles de placement (IAS 40) – par le compte de profits et pertes là où l'écart de réévaluation transite – dans le cas des immobilisations corporelles (IAS 16) par les réserves.

(CNC Luxembourg, 2014a, p. 2)

Extrait provenant des «*Questions/Réponses 03/2014 : Réévaluation des immobilisations incorporelles*» publiés par la CNC Luxembourg concernant la divergence entre le modèle de la réévaluation et le modèle de la juste valeur (p. 2) :

<sup>5</sup> Le modèle de la réévaluation est un modèle d'évaluation qui diverge sur différents points du modèle de la juste valeur. Peut être cité – par exemple – une différence en termes de fréquence d'évaluation : le modèle de la juste valeur suppose au minimum une évaluation annuelle, là où le modèle de la réévaluation ne l'exige pas. Par ailleurs, le modèle de la réévaluation diffère du modèle de la juste valeur en ce que le coût réévalué fait l'objet d'un amortissement (pour les immobilisations amortissables) entre deux réévaluations, ce qui n'est pas le cas dans le modèle de la juste valeur, seule la variation de juste valeur générée durant la période étant constatée. Enfin, la différence tient parfois à la classification des variations de valeur : l'écart de juste valeur transitant – dans le cas des immeubles de placement (IAS 40) – par le compte de profits et pertes là où l'écart de réévaluation transite – dans le cas des immobilisations incorporelles (IAS 38) par les réserves.

(CNC Luxembourg, 2014b, p. 2)

### A.3 : Comptabilisation d'un impôt différé issu d'actifs évalués à la juste valeur en droit comptable luxembourgeois

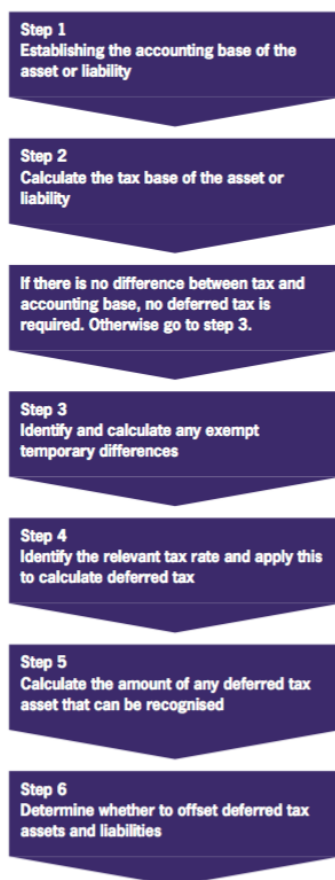
Illustration provenant de D. Colin dans Précis de droit comptable (2014) lors de la comptabilisation d'un passif d'impôts différés issu d'actifs évalués à la juste valeur :

Exemple d'application	
<i>Les données</i>	
<p>Une entreprise dont la trésorerie est abondante a choisi de placer une partie de ses disponibilités en prenant une participation de 5 % dans le capital d'une jeune société informatique lors de son introduction en bourse. Cet investissement était valorisé 200.000 EUR dans les comptes de l'entreprise au 31 décembre 2013. Le cours de bourse de l'entreprise informatique permet de valoriser l'investissement pour un montant de 300.000 EUR au 31 décembre 2014.</p> <p>Constatez les écritures comptables liées à l'opération de réévaluation au 31 décembre 2014 (pour les besoins de l'exemple, on considérera que le taux de l'impôt est 28 %).</p>	
<i>La solution</i>	
(D) 235113 - Actions, variation de la juste valeur en application de la juste valeur	100.000
(C) 7512 - Ajustement pour juste valeur sur immobilisations financières	100.000
(D) 6792 - Dotations aux provisions pour impôts différés	28.000
(C) 183 - Provision pour impôt différé	28.000

(Colin, D., 2014, p. 134)

## A.4 : Processus lors de l'établissement de la balance d'impôts différés

Illustration graphique produite par Grant Thornton dans son guide : «*Deferred tax – a Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls*» publié en 2013 reprenant le processus synthétique de l'établissement de la balance d'impôts différés sous le référentiel IAS/IFRS :



(Grant Thornton, 2013, p. 3)

## A.5 : Illustrations provenant de la norme IAS 12

### A.5.1 : La base fiscale d'un actif

<b>Exemples</b>	
1	Une machine a coûté 100. À des fins fiscales, un amortissement de 30 a déjà été déduit au titre de la période et des périodes antérieures et le solde sera déductible au titre des périodes futures, soit par le biais d'un amortissement, soit par une déduction au moment de la sortie. Les profits générés par l'utilisation de la machine sont imposables et les profits générés (pertes subies) du fait de la sortie de la machine sont imposables (déductibles). <i>La base fiscale de la machine est de 70.</i>
2	Des intérêts à recevoir ont une valeur comptable de 100. Ces produits d'intérêt seront imposés lors de leur encaissement. <i>La base fiscale des intérêts à recevoir est nulle.</i>
3	Des créances clients ont une valeur comptable de 100. Les produits liés ont déjà été incorporés dans le bénéfice imposable (perte fiscale). <i>La base fiscale des créances clients est de 100.</i>
4	Les dividendes à recevoir d'une filiale ont une valeur comptable de 100. Ces dividendes ne sont pas imposables. <i>En substance, la totalité de la valeur comptable de cet actif est déductible des avantages économiques. En conséquence, la base fiscale des dividendes à recevoir est de 100<sup>a</sup>.</i>
5	Un prêt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de ce prêt n'aura aucune conséquence fiscale. <i>La base fiscale de ce prêt est de 100.</i>
a	Selon cette analyse, il n'y a pas de différence temporaire imposable. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération : les dividendes à recevoir comptabilisés ont une base fiscale nulle et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporaire imposable résultant de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas de passif d'impôt différé.

### A.5.2 : La base fiscale d'un passif

Exemples	
1	Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée sera déduite fiscalement lors de son règlement. <i>La base fiscale des charges à payer est nulle.</i>
2	Des passifs courants incluent des produits d'intérêt perçus d'avance d'une valeur comptable de 100. Ces produits d'intérêt ont été imposés lors de leur encaissement. <i>La base fiscale des intérêts perçus d'avance est nulle.</i>
3	Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée a déjà été déduite fiscalement. <i>La base fiscale des charges à payer est de 100.</i>
4	Des passifs courants incluent des amendes et des pénalités à payer d'une valeur comptable de 100. Les amendes et les pénalités ne sont pas déductibles fiscalement. <i>La base fiscale des amendes et des pénalités à payer est de 100<sup>a</sup>.</i>
5	Un emprunt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de cet emprunt n'aura aucune conséquence fiscale. <i>La base fiscale de ce prêt est de 100.</i>
a	Il n'y a pas, selon cette analyse, de différence temporaire déductible. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération : les amendes et les pénalités comptabilisées ont une base fiscale nulle et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporaire déductible résultante de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas d'actif d'impôt différé.

(International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §8)

### A.5.3 : Différence temporelle imposable

Exemple
<p>Un actif qui a coûté 150 a une valeur comptable de 100. L'amortissement fiscal cumulé est de 90 et le taux d'impôt est de 25 %.</p> <p><i>La base fiscale de l'actif est de 60 (coût de 150 moins un amortissement cumulé de 90). Pour recouvrer la valeur comptable de 100, l'entité doit gagner un résultat fiscal de 100 alors qu'elle ne pourra fiscalement déduire qu'un amortissement de 60. L'entité paiera donc des impôts sur le résultat de 10 (40 à 25 %) lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif. La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de 60 constitue une différence temporaire imposable de 40. C'est pourquoi l'entité comptabilise un passif d'impôt différé de 10 (40 à 25 %) représentant les impôts sur le résultat qu'elle paiera lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif.</i></p>

(International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §16)

#### A.5.4 : Différence temporelle déductible

##### Exemple

Une entité comptabilise une provision pour garantie de 100. Fiscalement, les coûts de garantie ne sont déductibles que lorsque l'entité paye les réclamations. Le taux d'impôt est de 25 %.

*La base fiscale du passif est nulle (valeur comptable de 100 moins le montant qui sera fiscalement déductible sur les périodes suivantes au titre de ce passif). En réglant le passif pour sa valeur comptable, l'entité va réduire son bénéfice imposable futur de 100, et par conséquent réduire ses paiements futurs d'impôt de 25 (100 à 25 %). La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de zéro est une différence temporaire déductible de 100. L'entité comptabilise donc un actif d'impôt différé de 25 (100 à 25 %), s'il est probable que l'entité dégagera au cours des périodes futures un bénéfice imposable suffisant pour pouvoir profiter de cette réduction de paiement d'impôt.*

(International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §25)

#### A.5.5 : Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

##### Exemple illustrant le paragraphe 22(c)

Une entité envisage d'utiliser un actif dont le coût est de 1 000 pendant sa durée d'utilité de 5 ans et ensuite de s'en séparer pour une valeur résiduelle de zéro. Le taux d'impôt est de 40 %. L'amortissement de cet actif n'est pas fiscalement déductible. Les plus-values ne sont pas imposables et les moins-values ne sont pas déductibles lors de la sortie.

*Lorsqu'elle recouvre la valeur comptable de l'actif, l'entité réalise un résultat fiscal de 1 000 et paie un impôt de 400. L'entité ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 400 qui en résulte, car il découle de la comptabilisation initiale de l'actif.*

*L'année suivante, la valeur comptable de l'actif est de 800. En réalisant un résultat fiscal de 800, l'entité paie un impôt de 320. L'entité ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 320 car il résulte de la comptabilisation initiale de l'actif.*

(International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §22c)

## A.6 : Illustrations provenant du guide de Grant Thornton (2013)

### A.6.1 : Illustration de l'utilisation du jugement de la direction lors de la détermination du taux d'impôt

#### Example 8

Company A is preparing its financial statements for the year ended 30 June 20X1. Company A intends to sell an item of property, plant and equipment which has an associated taxable temporary difference of CU100,000. The tax rate applicable to Company A for the year ended 30 June 20X1 is 24%. Company A expects to sell the property, plant and equipment in 20X2. There is a proposal in the local tax legislation that a new corporation tax rate of 23% will apply from April 1, 20X2. In the country where Company A is domiciled, tax laws and rate changes are enacted when the president signs the legislation. The president signed the proposed tax law on 18 June 20X1.

As the proposed tax law was signed, it is considered to be enacted. Therefore, if Company A expects to sell the asset before the new tax rate becomes effective, a rate of 24% should be used to calculate the deferred tax liability associated with this item of property, plant and equipment. Alternatively, if Company A does not expect to sell the asset until after 1 April 20X2, the appropriate tax rate to use is 23%.

(Grant Thornton, 2013, p. 9)

### A.6.2 : Illustration du calcul du goodwill en tant que valeur résiduelle de la transaction

#### Example 14

##### Example 14a – temporary differences arising on acquisition

On 6 June 20X1, Company A acquired Company B for CU50,000. At the date of acquisition, the fair value of the identifiable assets and liabilities of Company B was CU25,000. This included an intangible asset that was not recognised in the individual financial statements of Company B, of CU5,000. The tax base of the assets and liabilities acquired, other than the intangible asset, was equal to their accounting base. The tax base of the intangible asset was nil.

Therefore, a taxable temporary difference of CU5,000 exists at the date of acquisition, and a deferred tax liability of CU1,150 is recognised ( $CU5,000 \times 23\%$  (assumed tax rate)). The net assets at the date of acquisition are therefore CU23,850 ( $CU25,000 - CU1,150$ ) and goodwill of CU26,150 ( $CU50,000 - CU23,850$ ) is recognised.

(Grant Thornton, 2013, p. 15)

## A.7 : Illustrations provenant de l'ouvrage «IFRS, la pratique 2014-2015»

### A.7.1 : Ecritures comptables de l'enregistrement d'un passif d'impôt différé suite à une différence temporelle imposable sur l'amortissement d'une machine

#### Exemples

Une machine ayant une valeur d'acquisition de 1.000 est amortie sur 10 ans d'un point de vue comptable et sur 5 ans d'un point de vue fiscal. Ceci implique qu'à la fin de la première année, la machine a une valeur comptable de 900 et une base fiscale de 800. Il existe donc une différence temporelle imposable de 100 entre la valeur comptable et la base fiscale, pour laquelle un passif d'impôt différé de 50 doit être comptabilisé, sous l'hypothèse d'un taux d'imposition applicable de 50%.

Les écritures suivantes doivent être enregistrées en relation avec l'amortissement:

#### 1. Charge d'amortissement

Charge d'amortissement	100	
@ Amortissement cumulé sur machines		100

#### 2. Impôts différés sur la différence temporelle

Impôts différés	50	
@ Impôts différés passifs		50

## A.7.2 : Ecritures comptables relatives à l'enregistrement d'une perte fiscale reportée entraînant la comptabilisation d'un actif d'impôts différés



Partie VII

### 10.2. Pertes fiscales reportées

Une entité a une perte comptable et fiscale reportée de 1.000 à la fin de l'exercice X. La législation fiscale lui permet d'imputer ces pertes contre le bénéfice imposable des trois années suivantes. L'entité estime son bénéfice pour les prochaines années comme suit:

Année	Bénéfice imposable estimé
X1	200
X2	300
X3	300
X4	200
X5	500
	1.500

Le résultat budgété total pour les cinq prochaines années s'élève à 1.500. L'imputation des pertes fiscales est cependant limitée aux trois premières années, pendant lesquelles le bénéfice est estimé à 800. En tenant compte d'un taux d'imposition de 50%, l'actif d'impôt différé peut être calculé de la façon suivante:  $800 \times 50\% = 400$ .

L'écriture suivante est enregistrée à la fin de l'exercice X:

Actif d'impôt différé	400
@ Impôts sur le résultat de l'exercice	400

La perte de l'exercice X ne s'élève donc pas à 1.000, mais à 600. Les pertes fiscales qui ne seront probablement pas utilisées sur des bénéfices imposables durant la période de validité de trois ans ( $1.000 - 800 = 200$ ) ne sont pas prises en compte dans l'estimation des actifs d'impôt différé.

A la fin de l'exercice X1, les données suivantes sont connues:

- Bénéfice imposable de l'exercice X1: 200.
- Révision du résultat prévu pour l'exercice X3: 500 au lieu de 300.
- Les autres données restent inchangées.

Une partie de l'actif d'impôt différé a maintenant été réalisée, via l'imputation des pertes fiscales reportées contre le bénéfice imposable de l'exercice X1. Cette partie doit donc être extournée à hauteur de 100 ( $50\% \times 200$ ).

On comptabilise l'écriture suivante:

Impôts sur le résultat de l'exercice	100
@ Actif d'impôt différé	100

Ensuite, à la suite des prévisions différentes quant au bénéfice imposable de l'année X3, les pertes fiscales qui pourront probablement encore être utilisées s'élèvent à 800. A l'origine, un montant de 200 n'avait pas été pris en compte à la fin de l'exercice X, car son utilisation était improbable. Comme c'est à présent le cas, un actif d'impôt différé supplémentaire est enregistré à hauteur de 100. Cette écriture est comparable à l'écriture enregistrée dans l'année où la perte a été encourue.

532

IFRS: la pratique - Wolters Kluwer

IAS 12 - Impôts sur le résultat



A la fin de l'année X1, l'actif d'impôt différé se monte à 400. Lors des exercices suivants, le même exercice d'évaluation devra être réalisé.

## A.8 : Illustration provenant de guide pratique de PricewaterhouseCoopers (2013).

Exemple provenant de guide de (PricewaterhouseCoopers, 2013a) afin de différencier l'impact des différents types de transactions issues d'un regroupement d'entreprises lors de l'établissement des différences temporelles<sup>2</sup> :

### Example 1

Company X acquires Company Y. Company Y has an asset recorded in its financial statements with the following values:

- Carrying amount CU120
- Tax base CU80
- Fair value at acquisition CU150

**Question:** How would the deferred taxes related to that asset be recorded in a taxable and non-taxable business combination?

**Answer:**

The asset would be recorded at its fair value of CU150 on the acquisition date (book base). The old tax base is likely to carry over (CU80) in a non-taxable transaction. The tax base is likely to be the fair value (CU150) in a taxable transaction.

This is illustrated in the table:

<b>Non-Taxable Transaction</b>		
<b><i>Book Base</i></b>	<b><i>Tax Base</i></b>	<b><i>Temporary Difference</i></b>
150	80	70
<b>Taxable Transaction</b>		
150	150	0

(PricewaterhouseCoopers, 2013a, p. 5)

2. «non-taxable transaction» fait référence à une transaction où il y'a une cession de parts alors que «taxable transaction» fait référence à une vente spécifique d'actifs ou de passifs