

1. Objet de la norme

Cette norme prescrit le traitement comptable des impôts sur le résultat, qu'ils soient exigibles ou différés, afin de prendre en compte la totalité des incidences fiscales applicables aux opérations comptabilisées dans l'exercice.

2. Contenu de la norme

Elle édicte les principes de comptabilisation des impôts sur le résultat, et définit **le traitement des conséquences fiscales, actuelles et futures**, engendrées par :

- soit le recouvrement (ou le règlement) futur de la valeur comptable d'un actif (ou d'un passif) qui figure dans le bilan d'une entité ;
- soit les transactions et autres événements de la période qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entité.

Selon la Norme IAS 12 :

- le résultat comptable est le résultat avant la charge totale d'impôts ;
- le bénéfice imposable ou la perte fiscale correspond au résultat de la période déterminé par application des règles fiscales propres à l'entité et sur la base duquel est calculé l'impôt payable ou recouvrable ;
- l'impôt exigible découle de la charge d'imposition calculée sur le bénéfice imposable de la période.

La Norme IAS 12 définit les différences temporelles comme étant les différences entre la base comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Ces différences temporelles constituent des bases (soit actives, soit passives) d'impôts différés qui vont générer des créances ou des dettes d'impôts différés.

Les actifs d'impôts différés peuvent être constitués par :

- les **montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs**, au titre de différences temporelles non déductibles à la clôture ;
- les **reports en avant de pertes fiscales non utilisées** et de crédits d'impôts

non utilisés et qui sont comptabilisés en actifs d'impôts différés, dans la mesure où il est probable que l'on disposera, dans un délai raisonnable, de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces créances fiscales non utilisées pourront être imputées.

Exemple 1 : la société X a enregistré une charge de 30 000 au titre d'une dotation à la provision pour engagements de retraite ; dans le pays considéré, une telle charge n'est déductible du résultat fiscal que lors de son décaissement. La société X enregistre temporairement une créance fiscale latente qui sera récupérée lors du versement effectif de l'indemnité. La charge d'impôt payée d'avance est égale au montant de la provision auquel on applique le taux d'imposition en vigueur. Sur la base d'un taux d'imposition de 30%, la créance fiscale d'impôts différés s'élève à 9 000 (soit 30 000 à 30%), la contrepartie étant constituée par un produit d'impôts non taxable.

Exemple 2 : la société Y a constaté un déficit reportable de 40 000 à la fin de l'exercice N. Le taux d'imposition en vigueur à la clôture de l'exercice N est de 40% et celui connu pour les exercices ultérieurs à la date de clôture des comptes ressort à 30%. La société Y est en droit d'enregistrer un impôt différé actif de 12 000 (soit 40 000 à 30%), à la condition que la probabilité de récupérer ce déficit dans le futur soit suffisamment élevée.

Les passifs d'impôts différés sont constitués par les montants d'impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.

Exemple 3 : la société Z a comptabilisé un terrain pour une valeur de 500 dans le cadre d'une fusion. Cette immobilisation était enregistrée pour 300 dans la comptabilité de l'apporteur. Cette opération entraîne une différence temporelle en base d'imposition de 200, qui générera un impôt à payer lors de la cession du terrain, dès lors que le prix de cession excédera 300. Si le taux d'imposition est, par hypothèse, de 50%, le passif fiscal d'impôts différés ressort à 100, la contrepartie étant constituée par une charge d'impôts d'égale montant enregistrée au compte de résultat.

3. Incidences comptables

L'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas encore payé. Parallèlement, l'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière, pour récupérer l'impôt acquitté au titre d'exercices antérieurs, doit être comptabilisé en tant qu'actif.

Le **passif d'impôt différé** résultant de différences temporelles imposables doit donner lieu à comptabilisation, sauf exception particulière (par exemple, dans le cas d'un passif d'impôt différé généré par la comptabilisation initiale d'un goodwill).

L'**actif d'impôt différé** qui résulte de différences temporelles déductibles doit être comptabilisé, dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable sera ultérieurement disponible.

Au compte de résultat, l'impôt exigible et l'impôt différé doivent être comptabilisés en charges ou en produits et compris dans le résultat de la période, sauf si l'impôt est généré par une opération ou un événement comptabilisé directement en capitaux propres, ou s'il découle d'un regroupement d'entreprises (IFRS 3).

Les actifs et passifs d'impôts différés ne doivent pas être actualisés. Par contre, la valeur comptable d'un actif d'impôt différé doit être revue à chaque clôture ; une réduction de valeur doit être pratiquée si de nouveaux éléments conduisent à estimer que **l'imputation sur un bénéfice futur est compromise** en tout ou partie.

Les créances et dettes d'impôts différés doivent être compensées à condition que l'impôt concerne une même entité envers une même administration, et que ladite administration permette une telle compensation.

4. Informations à fournir

Les informations suivantes doivent être fournies :

- principales composantes de la charge (ou du produit) d'impôt, présentées de manière distincte, telles que :
 - ✓ la charge ou produit d'impôt exigible,
 - ✓ les ajustements comptabilisés au cours de la période au titre d'impôts exigibles des périodes antérieures,
 - ✓ les taux d'imposition applicables pour le calcul de la charge ou du produit d'impôt,
 - ✓ les effets de la variation des taux d'imposition,
 - ✓ le montant de l'économie potentielle d'impôts afférant à des déficits ou crédits d'impôts reportables,
 - ✓ la charge d'impôt différé généré par la variation des bases des différences temporelles,

- ✓ les impacts d'impôts découlant des changements de méthodes comptables ou des corrections d'erreurs.
- total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres, présentés de manière distincte ;
- explication de la relation entre la charge (ou le produit d'impôt différé) et le bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôts applicable(s) et, si nécessaire, la relation entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant la base de calcul du ou des taux d'impôts applicables (preuve d'impôt ou tax proof) ;
- nature des éléments probants justifiant la comptabilisation d'un actif d'impôt différé lorsque son utilisation ne paraît pas assurée au moment de sa constatation ;
- montant des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés, pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé.

Exemple 4 : en N, la société X a déterminé son résultat fiscal égal à 100 000, soumis à un taux d'imposition de 40%. Ce résultat fiscal tient compte de charges d'amendes et pénalités non déductibles de 12 000 ; l'entreprise a par ailleurs antérieurement comptabilisé des plus-values sur biens non amortissables constatées lors d'une fusion, et placé sous un régime de sursis d'imposition jusqu'à leur cession. Ces plus-values s'élèvent à 30 000.

Au 31 décembre N, elle a passé les écritures suivantes :

Impôts sur bénéfices (R)	40 000	
État, impôt sur les bénéfices (B)		40 000

Il n'y a pas de différence temporelle au titre de la charge d'amendes et pénalités (cette charge n'étant jamais déductible).

Par contre, les plus-values de fusion qui portent sur des éléments non amortissables seront soumises à impôt lors de la cession de ces biens. Il y a donc une différence temporelle qui génère un impôt différé passif, donnant lieu à l'écriture suivante :

Capitaux propres (B)	12 000	
État, impôt différé passif (30 000 × 40%) (B)		12 000

Exemple 5 : au cours de l'exercice N-1, la société Y a constaté une perte fiscale de 70 000. Elle a estimé que l'utilisation future de ce déficit était hautement probable. Elle a pu, dès lors, constater l'écriture suivante :

État, impôt différé actif (B)	28 000
Produits d'impôts différés (70 000 × 40%) (R)	28 000

À la clôture de N, il subsiste un report déficitaire non utilisé chez Y de 40 000. Au cours de l'exercice N+1, le taux d'imposition des bénéfices sera ramené de 40% à 30%.

La société Y doit évaluer, à la clôture N, les impôts différés actifs et passifs compte tenu du changement de taux, suivant la méthode du report variable, c'est-à-dire en calculant les positions fiscales latentes au futur taux de 30%. Cela conduit à enregistrer les écritures suivantes à la clôture N :

Charge d'impôt différé (réduction report déficitaire de N-1) (R)	12 000	
État, impôt différé actif [(70 000 - 40 000) × 40%] (B)		12 000
Charge d'impôt différé (réduction taux d'imposition en N+1) (R)	4 000	
État, impôt différé actif [40 000 × (40% - 30%)] (B)		4 000

La position résiduelle au 31 décembre N ressort à 12 000, soit 30% du solde du déficit reportable en avant pour 40 000.

Exemple 6 : au cours de l'exercice N, la société Z a effectué une réévaluation de ses immobilisations corporelles pour un montant de 150 000, en franchise fiscale. Elle a passé l'écriture suivante :

Immobilisations corporelles (B)	150 000	
Écart de réévaluation (capitaux propres) (B)		150 000

À la clôture de N, en considérant un taux d'imposition en N+1 égal à 40%, elle doit passer l'écriture relative à l'impôt différé passif :

Écart de réévaluation (capitaux propres) (B)	60 000	
État, impôt différé passif (150 000 × 40%) (B)		60 000

Comme rappelé précédemment, la « preuve d'impôt » fait également partie des informations à produire. Elle consiste à reconstituer la charge d'impôt de la période à partir des bases imposables et des taux d'imposition en vigueur.

Exemple 7 : dans l'exemple 4 traité ci-dessus, la preuve d'impôt se présente comme suit au 31 décembre N :

Bénéfice comptable	88 000
Impôt au taux applicable en N ($88\,000 \times 40\%$)	35 200
Effet fiscal des charges non déductibles fiscalement	
Amendes et pénalités ($12\,000 \times 40\%$)	4 800
Charge d'impôt différé sur fusion ($30\,000 \times 40\%$)	12 000
Charge d'impôt	52 000

Les composantes de cette charge d'impôt doivent être détaillées :

Charge d'impôt exigible	40 000
Charge d'impôt différé	12 000
Charge (ou produit) d'impôt différé résultant de la réduction du taux d'impôt	0
Charge d'impôt	52 000

Exemple 8 :

Le groupe G a réalisé un bénéfice net consolidé de	1 700 000
Après prise en compte d'une charge d'impôt exigible de	700 000
Soit un bénéfice avant impôt de	2 400 000

Ce résultat se compose de résultats nets comptables répartis comme suit :

Mère et filiales françaises imposables au taux 33,1/3%	1 220 000
Filiale étrangère imposable au taux de 20%	480 000

Les résultats imposables en France incluent des charges temporairement non déductibles à hauteur de 30 000 et des dividendes exonérés à hauteur de 90 000.

La preuve d'impôt se calcule comme suit :

A)	
Résultat avant impôt taxable à 33,1/3%	1 800 000
Réintégration de charges non déductibles	30 000
Déduction des dividendes exonérés	- 90 000
Base imposable à 33,1/3%	1 740 000
D'où une charge d'impôt à 33,1/3% de	580 000

B)	
Résultat avant impôt taxable à 20%	600 000
D'où une charge d'impôt à 20% de	120 000
D'où une charge d'impôt consolidée de	700 000