



---

# **NORME IAS 07**

## **LE TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE**

---

## Table des matières

NORME IAS 12 : IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT.....	3
1.1. LA PRÉSENTATION SUCCINCTE DE LA NORME.....	3
1.1.1. L'esprit de la norme.....	3
1.1.2. Le champ d'application de la norme.....	3
1.1.3. Définitions.....	3
1.2. LE CONTENU DE LA NORME.....	4
1.2.1. Les règles de comptabilisation (cas général).....	4
1.2.2. Les règles de comptabilisation (cas du regroupement d'entreprises).....	6
1.2.3. La comptabilisation : le principe de symétrie.....	6
1.2.4. Les règles d'évaluation.....	6
1.2.5. Les informations à fournir.....	6
1.3. LA PRÉPARATION DU PASSAGE A L'APPLICATION DE LA NORME.....	8
1.3.1. Les principales divergences avec le référentiel français.....	8
1.3.2. Les dispositions de la norme de première adoption.....	9

**NORME IAS 12 : IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT**

## **1.1. LA PRÉSENTATION SUCCINCTE DE LA NORME**

### **1.1.1. L'esprit de la norme**

IAS 12 traite de la comptabilisation et de la présentation de l'impôt sur les bénéfices dans les états financiers ainsi que des informations à fournir relatives à cet impôt. La norme impose aux entreprises de comptabiliser l'impôt exigible ainsi que les impôts différés, aussi bien actifs que passifs.

Ce faisant, IAS 12 donne une vision de la dette ou de la créance d'impôt dont l'entreprise serait redevable ou bénéficiaire si elle était immédiatement dissoute pour sa valeur présentée dans les états financiers. Les impôts différés correspondent aux flux d'impôts futurs auxquels l'entreprise sera assujettie à raison du décalage entre base comptable et base fiscale.

Pour la détermination de cette dette ou de cette créance, conditionnée par les résultats futurs de l'entreprise, IAS 12 retient l'approche bilantielle à report variable. C'est-à-dire qu'elle prescrit d'examiner toutes les différences temporelles provenant d'un écart entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et sa valeur fiscale (approche bilantielle).

La norme prévoit que cette évaluation se fasse à chaque clôture d'exercice en utilisant le taux d'impôt et les règles fiscales en vigueur à cette date et qui seront applicables lorsque la différence temporelle se résorbera (report variable). À chaque arrêté, en cas de changement de règle fiscale ou de taux d'imposition, il conviendra donc d'ajuster les montants d'impôts préalablement déterminés.

### **1.1.2. Le champ d'application de la norme**

IAS 12 inclut dans son champ d'application tous les impôts nationaux ou étrangers basés sur le résultat imposable.

### **1.1.3. Définitions**

**Charge ou produit d'impôt** : impôt exigible + impôt différé.

**Impôt exigible** : impôts sur le bénéfice payable ou récupérable au titre du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale) de l'exercice.

**Base fiscale d'un actif ou d'un passif** : montant attribué à cet actif ou à ce passif à des fins fiscales.

Exemple : un immeuble figure à l'actif du bilan pour un montant brut de 10 000 000 €. A la clôture, les amortissements cumulés fiscalement déductibles sont de 3 000 000 €. La base fiscale du bien est de 7 000 000 € comme sa base comptable.

Exemple : au bilan figure une provision pour engagement de retraite. La législation fiscale en vigueur prévoit que les charges ne sont déductibles que sur l'exercice de leur paiement effectif. La base fiscale de la provision est donc nulle alors que la base comptable ne l'est pas.

**Différences temporelles :** différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale (elles peuvent être soit des différences temporelles taxables, soit des différences temporelles déductibles).

**Différences temporelles taxables :** Les différences temporelles taxables sont celles qui généreront des montants imposables dans la détermination du résultat imposable d'exercices futurs, au moment où la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

Exemple : lors d'une fusion, les plus-values sur les biens non amortissables de la société absorbée ne sont pas imposées ; leur imposition intervient à la date de cession du bien.

Au bilan de la société B figure un terrain pour 1 000 000 €. Le terrain est apporté pour 1 500 000 € lors de l'absorption de la société B par la société A. La base fiscale du terrain reste à 1 000 000 € même si sa base comptable est de 1 500 000 €.

Il y a une différence temporelle imposable de 500 000 € qui disparaîtra lors de la cession du terrain, entraînant l'imposition de la plus-value.

**Passifs d'impôts différés :** impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles taxables.

**Différences temporelles déductibles :** Les différences temporelles déductibles sont celles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du résultat imposable d'exercices futurs, au moment où la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

**Actifs d'impôt différés :** ce sont les impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre :

- De différences temporelles déductibles.
- Du report en avant de pertes fiscales non utilisées.
- Du report en avant de crédits d'impôts non utilisés.

Exemple : au bilan figure une provision pour engagement de retraite de 3 000 000 €. La législation fiscale en vigueur prévoit que les charges concernées ne sont déductibles que sur l'exercice de leur paiement effectif. La base fiscale de la provision est donc nulle : le passif n'existe pas encore sur le plan fiscal : il y a une différence temporelle déductible de 3 000 000 €.

## **1.2. LE CONTENU DE LA NORME**

### **1.2.1. Les règles de comptabilisation (cas général)**

#### **Reconnaissance d'actifs et de passifs d'impôt exigible :**

Un passif d'impôt exigible est comptabilisé pour l'impôt sur le résultat à payer. Dans le cas où le montant déjà payé au titre de ces exercices excède le montant dû, un actif d'impôt exigible est comptabilisé, soit qu'il y ait une perte soit que le résultat soit inférieur à la base d'acompte, pour la différence. L'avantage, lié à la perte fiscale reportable en arrière, utilisé pour recouvrer l'impôt exigible d'un exercice antérieur, doit être comptabilisé en tant qu'actif.

**Reconnaissance d'actifs et de passifs d'impôt différé :**

Conformément au principe de prudence, les passifs d'impôts différés doivent être pris en compte ; en revanche, les actifs d'impôts différés ne doivent être pris en compte que si leur recouvrement est probable (la norme ne définissant pas le critère de probabilité).

**Différences temporelles imposables :**

Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables, sauf si le passif d'impôt différé est généré par :

- Comptabilisation d'écarts d'évaluation portant sur des actifs incorporels généralement non-amortis ne pouvant être cédés indépendamment de l'entreprise acquises.
- Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui, d'une part, n'est pas un regroupement d'entreprises, et d'autre part, n'affecte ni le résultat comptable, ni le résultat fiscal à la date de la transaction.

**Différences temporelles déductibles :**

Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles s'il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles pourront être imputées, sera disponible. Toutefois cette règle ne s'applique pas au cas où l'actif d'impôt différé est généré par :

- Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui, d'une part, n'est pas un regroupement d'entreprises, et d'autre part, n'affecte ni le résultat comptable, ni le résultat fiscal à la date de la transaction.

**Pertes fiscales et crédits d'impôts non utilisés :**

IAS 12 détermine également le cadre de la comptabilisation des actifs d'impôt différé nés des pertes fiscales et des crédits d'impôts non utilisés.

Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant des déficits fiscaux ou des crédits d'impôts non utilisés dans la mesure où il est probable que la société disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels ils pourront être imputés.

Exemple : la société a déclaré une perte fiscale de 300 000 € dont 200 000 € sont reportés en arrière et le solde de 100 000 € est traité comme du déficit reportable. Anticipant une nette amélioration de la conjoncture, l'entreprise conclut à une forte probabilité de pouvoir imputer ce déficit sur les résultats des 5 années à venir. Par conséquent, l'entreprise est fondée à constater un actif d'impôt différé de 33 333 € (taux 33.33 %).

### **1.2.2. Les règles de comptabilisation (cas du regroupement d'entreprises)**

Pour les différences temporelles imposables au titre des participations dans les filiales ou les co-entreprises, le passif d'impôt différé n'est pas comptabilisé si les deux conditions suivantes sont remplies :

- Par sa stratégie fiscale, l'investisseur peut contrôler le calendrier de l'inversion des différences.
- Il est probable que l'inversion des différences n'interviendra pas dans un avenir prévisible.

### **1.2.3. La comptabilisation : le principe de symétrie**

IAS 12 pose le principe selon lequel tant l'impôt exigible que l'impôt différé sont comptabilisés :

- Dans le résultat non courant lorsqu'ils naissent de transactions enregistrées en résultat.
- Au débit et au crédit des capitaux propres lorsqu'ils sont relatifs aux éléments directement imputés en capitaux propres (les retenues à la source sur les dividendes versés sont comptabilisées en capitaux propres, en même temps que les distributions correspondantes).

### **1.2.4. Les règles d'évaluation**

#### **Taux d'imposition à retenir :**

Les impôts exigibles doivent être évalués en utilisant les taux d'impôt adoptés ou quasi-adoptés à la date de clôture de l'exercice. Les impôts différés doivent être évalués au taux d'impôt dont l'application est attendue lors de la réalisation de l'actif ou du règlement du passif en utilisant le taux d'impôt adopté ou quasi-adopté à la date de clôture de l'exercice.

Lorsque des actifs sont vendus au sein d'un groupe, l'impôt différé est calculé au taux d'impôt applicable à l'entreprise acheteuse et l'entreprise vendeuse est imposée au même taux d'imposition. Lorsque le taux d'imposition dépend du mode de recouvrement (par exemple cession d'actif ou produits des activités ordinaires) ; le taux utilisé est celui du mode de recouvrement attendu.

### **1.2.5. Les informations à fournir**

#### **Informations à fournir au bilan :**

Les actifs et passifs d'impôt exigibles sont comptabilisés séparément des autres actifs et dettes de l'entreprise. Les actifs et les passifs d'impôt différé sont distingués des actifs et des passifs d'impôt exigible. Une compensation entre actifs et passifs d'impôt exigible est effectuée, y compris pour des entités différentes, si :

- L'entreprise a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés.

## **Norme IAS 07 – impôt sur le résultat**

- L'entreprise a l'intention de régler le montant net ou de réaliser l'actif et de payer le passif simultanément.

### **Informations à fournir au compte de résultat :**

La charge totale d'impôt sur le résultat portée dans le compte de résultat est égale à la somme de la charge (ou du produit) d'impôt exigible et de la variation des passifs et des actifs d'impôt différés de l'exercice, nette des montants d'impôts comptabilisés directement dans les capitaux propres ou résultant d'un regroupement d'entreprises qui est une acquisition.

### **Contenu des notes annexes :**

La norme IAS 12 requiert des informations détaillées notamment sur les points suivants :

- Par catégorie de différence temporelle et de pertes fiscales et crédit d'impôt, les actifs et les passifs d'impôt différé comptabilisés au bilan pour chaque exercice.
- Indication du total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres (information à porter dans le tableau de variation des capitaux propres).
- Analyse des changements de taux d'impôt applicables par rapport à 20n-1.
- Montant des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, succursales, entreprises associées et co-entreprises pour lesquels aucun passif d'impôt différé n'est comptabilisé.
- Pour chaque catégorie de différence temporelle et de pertes fiscales et crédit d'impôt, le montant des actifs d'impôts différés et celui des passifs d'impôts différés, la charge ou le produit d'impôt différé comptabilisé au résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montants comptabilisés au bilan.
- Le montant de la charge d'impôt attribuable à une activité abandonnée.
- Le montant de l'impôt différé actif et éléments probants justifiant sa comptabilisation en cas d'historique de pertes ou lorsque leur utilisation dépend de bénéfices imposables futurs supérieurs aux bénéfices générés par le renversement des différences temporelles existantes.
- Le montant (et la date d'expiration si elle existe) des différences temporelles déductibles, des pertes fiscales et des crédits d'impôt pour lesquelles aucun actif différé n'est comptabilisé.
- Les ventilations par échéances concernant les montants non courants que l'entreprise s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de 12 mois au bilan et au compte de résultat.

Une analyse de la relation entre la charge (ou le produit) d'impôt et le bénéfice comptable est requise. IAS 12 laisse à l'entreprise le choix de la présenter :

- Soit via une comparaison entre la charge (ou le produit) d'impôt et le produit du taux d'imposition théorique appliqué au résultat comptable.
- Soit via une comparaison entre le taux d'imposition théorique et le taux d'imposition effectif appliqué au résultat comptable.

### 1.3. LA PRÉPARATION DU PASSAGE A L'APPLICATION DE LA NORME

#### 1.3.1. Les principales divergences avec le référentiel français

Rappelons que dans les comptes individuels français, seuls l'impôt exigible et l'impôt différé passif sont comptabilisés, le premier sous forme de charge, le second sous forme de provision (sauf pour l'impôt différé passif relatif aux provisions réglementées).

Pour l'établissement des comptes consolidés, le règlement 99-02 impose de prendre en compte tous les impôts assis sur le résultat, tant exigibles que différés. Ses dispositions sont proches de celles d'IAS 12 aux différences suivantes près... Il n'est pas tenu compte des différences qui doivent disparaître à l'horizon 2005.

#### Évaluation des bénéfices futurs imposables :

- **Norme française** : évaluation des bénéfices imposables futurs en prenant en compte l'effet des différences temporaires déductibles futures.
- **IAS 12** : interdiction de leur prise en compte.

#### Reconnaissance des passifs d'impôts différés :

- **Norme française** : deux exceptions (impôts différés provenant de la comptabilité des écarts d'évaluation et impôts différés provenant de la réévaluation d'actifs non monétaires situés dans un pays à forte inflation).
- **IAS 12** : ces exceptions ne figurent pas dans IAS 12.

#### Différences temporelles déductibles sur les titres de participation destinés à être conservés :

- **Norme française** : interdiction de comptabiliser un impôt différé actif au titre des différences temporelles déductibles relatives à ces titres.
- **IAS 12** : constatation possible sous deux conditions (ces différences devraient se résorber dans un avenir prévisible et le recouvrement de l'actif d'impôt est probable).

#### Différences temporelles taxables sur les titres de participation destinés à être conservés :

- **Norme française** : interdiction de comptabiliser un impôt différé passif au titre des différences temporelles taxables sauf à hauteur des dispositions probables.
- **IAS 12** : possibilité de comptabilisation pour les entreprises sous influence notable.

#### Titres de participation dont la cession est probable :

- **Norme française** : interdiction de comptabiliser un impôt différé relatif aux différences temporelles sur les titres de participation dont la cession est probable.
- **IAS 12** : IAS 12 ne prévoit pas cette exception à la reconnaissance des impôts différés.



**Cessions internes de titres de participation consolidés :**

- **Norme française** : reconnaissance d'un impôt différé passif si les déficits fiscaux de l'entreprise cédante ont donné lieu à la comptabilisation d'un impôt différé actif.
- **IAS 12** : interdiction de neutraliser l'économie d'impôt provenant des moins-values de cession internes tant que l'entreprise consolidante n'a pas pris la décision de céder l'entité concernée hors du groupe.

**Actualisation des impôts différés :**

- **Norme française** : actualisation demandée des flux futurs d'impôt (si actualisation significative et mise en place d'un échéancier fiable établi par entité fiscale).
- **IAS 12** : interdiction d'actualiser les impôts différés.

**Effets des variations de taux d'imposition et de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé non antérieurement constaté :**

- **Norme française** : effet des variations de taux porté au compte de résultat ; il en va de même de la comptabilisation d'un actif d'impôt différé non antérieurement constaté.
- **IAS 12** : imputation des ajustements dans la même catégorie que la transaction d'origine.

**Compensation des actifs et passifs d'impôts différés :**

- **Norme française** : compensation effectuée quelle que soit leur échéance, lorsqu'ils concernent une même entité fiscale.
- **IAS 12** : compensation permise que si les impôts concernent une même autorité fiscale.

**1.3.2. Les dispositions de la norme de première adoption**

La norme de première adoption ne prévoit pas d'exception au principe d'application rétrospective pour la comptabilisation et l'évaluation des impôts sur le résultat. Pour l'établissement du bilan d'ouverture, l'entreprise doit retraiter ses charges et produits d'impôt (présents et futurs) comme si IAS 12 avait toujours été appliquée. Les ajustements par rapport aux comptes établis dans le précédent référentiel comptable sont imputés sur les capitaux propres d'ouverture.

**1.3.3. Les principaux cas d'impact**

Toutes les divergences notées précédemment constituent autant de points d'impact à prévoir lors de la transition.