

RÈGLEMENT (UE) 2017/1989 DE LA COMMISSION**du 6 novembre 2017****modifiant le règlement (CE) n° 1126/2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil, en ce qui concerne la norme comptable internationale IAS 12****(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)**

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales ⁽¹⁾, et notamment son article 3, paragraphe 1,

considérant ce qui suit:

- (1) Certaines normes comptables internationales et interprétations, telles qu'existant au 15 octobre 2008, ont été adoptées par le règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission ⁽²⁾.
- (2) Le 19 janvier 2016, l'International Accounting Standards Board (IASB) a publié des modifications de la norme comptable internationale IAS 12 *Impôts sur le résultat*. Ces modifications visent à clarifier la manière de comptabiliser les actifs d'impôt différé liés à des instruments d'emprunt évalués à la juste valeur.
- (3) La consultation du groupe consultatif pour l'information financière en Europe (EFRAG) a permis de confirmer que les modifications d'IAS 12 satisfaisaient aux critères d'adoption énoncés à l'article 3, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 1606/2002.
- (4) Le règlement (CE) n° 1126/2008 devrait donc être modifié en conséquence.
- (5) L'IASB a fixé au 1^{er} janvier 2017 la date d'entrée en vigueur des modifications apportées à la norme IAS 12. Par conséquent, les dispositions du présent règlement devraient s'appliquer avec effet rétroactif afin d'assurer la sécurité juridique des émetteurs concernés et la cohérence avec les autres normes comptables prévues par le règlement (CE) n° 1126/2008.
- (6) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ADOPTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

*Article premier*À l'annexe du règlement (CE) n° 1126/2008, la norme comptable internationale IAS 12 *Impôts sur le résultat* est modifiée comme indiqué à l'annexe du présent règlement.*Article 2*Les entreprises appliquent les modifications visées à l'article 1^{er} au plus tard à la date d'ouverture de leur premier exercice commençant le 1^{er} janvier 2017 ou après cette date.*Article 3*Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.⁽¹⁾ JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.⁽²⁾ Règlement (CE) n° 1126/2008 de la Commission du 3 novembre 2008 portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil (JO L 320 du 29.11.2008, p. 1).

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 6 novembre 2017.

Par la Commission
Le président
Jean-Claude JUNCKER

ANNEXE

Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes latentes

(modification d'IAS 12)

Modification d'IAS 12 Impôts sur le résultat

Le paragraphe 29 est modifié et les paragraphes 27A, 29A et 98G sont ajoutés. L'exemple qui suit le paragraphe 26 est également ajouté. Les paragraphes 24, 26 d), 27 et 28 ne sont pas modifiés, mais ils sont inclus pour faciliter la mise en contexte.

Différences temporaires déductibles

24 Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui:

- a) n'est pas un regroupement d'entreprises; et
- b) au moment de la transaction, n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable (perte fiscale).

Toutefois, pour les différences temporelles déductibles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et partenariats, et investissements dans des succursales, un actif d'impôt différé doit être comptabilisé selon le paragraphe 44.

...

26 Des exemples de différences temporelles déductibles qui génèrent des actifs d'impôt différé sont présentés ci-après:

- a) ...
- d) certains actifs peuvent être comptabilisés à leur juste valeur, ou peuvent être réévalués, sans que leur base fiscale soit ajustée en conséquence (voir paragraphe 20). Une différence temporelle déductible se produit si la base fiscale de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.

Exemple illustrant le paragraphe 26 d)

Différence temporaire déductible établie à la clôture de l'exercice 2:

À l'ouverture de l'exercice 1, l'entité A achète au coût de 1 000 UM un instrument d'emprunt dont le nominal de 1 000 UM est payable à l'échéance, dans 5 ans, et l'intérêt, au taux de 2 %, est payable à la fin de chaque année. Le taux d'intérêt effectif est de 2 %. L'instrument est évalué à la juste valeur.

À la clôture de l'exercice 2, la juste valeur de l'instrument d'emprunt est descendue à 918 UM du fait que le taux d'intérêt du marché est monté à 5 %. Il est probable que l'entité A perçoive tous les flux de trésorerie contractuels si elle conserve l'instrument d'emprunt.

Les profits (pertes) sur l'instrument d'emprunt ne sont imposables (déductibles) que lorsqu'ils sont réalisés. Les profits (pertes) qui ont lieu à la vente ou à l'échéance de l'instrument d'emprunt sont calculés à des fins fiscales comme la différence entre la somme perçue et le coût d'origine de l'instrument d'emprunt.

La base fiscale de l'instrument d'emprunt est donc son coût d'origine.

La différence entre la valeur comptable de l'instrument d'emprunt dans l'état de la situation financière de l'entité A (918 UM) et sa base fiscale (1 000 UM) constitue une différence temporaire déductible de 82 UM à la clôture de l'exercice 2 (voir paragraphes 20 et 26 d)), indépendamment de la question de savoir si l'entité A prévoit de recouvrer la valeur comptable de l'instrument d'emprunt par sa vente ou son utilisation (c'est-à-dire en le conservant et en percevant les flux de trésorerie contractuels) ou encore une combinaison des deux.

Cela s'explique par le fait que les différences temporaires déductibles sont des différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif dans l'état de la situation financière et sa base fiscale qui donneront lieu à des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale) de périodes futures, lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée (voir paragraphe 5). L'entité A obtient une déduction équivalente à la base fiscale de 1 000 UM de l'actif dans la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale) à la vente ou à l'échéance de l'instrument d'emprunt.

- 27 Le renversement des différences temporelles déductibles conduit à réduire les bénéfices imposables des périodes futures. Néanmoins, des avantages économiques prenant la forme de réduction de paiement d'impôt ne bénéficieront à l'entité que si elle dégage des bénéfices imposables suffisants pour compenser ces réductions. Par conséquent, une entité ne comptabilise des actifs d'impôts différés que s'il est probable qu'elle disposera de bénéfices imposables sur lesquels les différences temporelles déductibles pourront être imputées.
- 27A Lorsqu'elle apprécie la disponibilité de bénéfices imposables auxquels elle pourrait imputer une différence temporaire déductible, l'entité examine si la législation fiscale limite les sources du bénéfice imposable auquel l'entité peut imputer une déduction lors de la résorption de la différence temporaire déductible. Si la législation fiscale n'impose pas de limite à cet égard, l'entité évalue la différence temporaire déductible collectivement avec toutes ses autres différences temporaires déductibles. Si en revanche la législation fiscale limite l'utilisation des pertes de telle sorte qu'elles ne peuvent être imputées qu'à un type spécifié de résultat, la différence temporaire déductible n'est collectivement évaluée qu'avec les autres différences temporaires déductibles du type approprié.
- 28 Il est probable que l'entité disposera d'un bénéfice imposable sur lequel elle pourra imputer une différence temporelle déductible lorsqu'il y a suffisamment de différences temporelles imposables, relevant de la même autorité fiscale et relatives à la même entité imposable, et dont on s'attend à ce qu'elles s'inversent:
- au cours de la période pendant laquelle on s'attend à ce que les différences temporelles déductibles s'inversent; ou
 - au cours des périodes sur lesquelles la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant.
- Dans ces cas, l'actif d'impôt différé est comptabilisé dans la période au cours de laquelle les différences temporelles déductibles se produisent.
- 29 Lorsque les différences temporaires imposables relevant de la même administration fiscale et relatives à la même entité imposable sont insuffisantes, l'actif d'impôt différé est comptabilisé pour autant:
- 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 temporaires déductibles se résorberont (ou lors des périodes sur lesquelles la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant). Pour apprécier si elle dégagera des bénéfices imposables suffisants au cours des périodes futures, l'entité:
 - compare les différences temporaires déductibles avec les bénéfices imposables futurs qui excluent les déductions fiscales résultant de la résorption de ces différences temporaires déductibles (cette comparaison montre dans quelle mesure les bénéfices imposables futurs de l'entité seront suffisants pour que celle-ci puisse déduire les montants résultant de la résorption des différences temporaires déductibles),
 - ne tient pas compte des montants imposables résultant des différences temporaires déductibles dont on s'attend à ce qu'elles naissent au cours de périodes futures parce que l'actif d'impôt différé résultant de ces différences temporaires nécessitera lui-même l'existence de bénéfices imposables futurs pour pouvoir être utilisé;
 - que l'entité a des opportunités de planification fiscale grâce auxquelles elle générera un bénéfice imposable au cours des périodes appropriées.
- 29A L'estimation du bénéfice imposable futur probable peut tenir compte du recouvrement d'actifs de l'entité pour une somme supérieure à leur valeur comptable si des éléments probants suffisants indiquent que la chose est probable. Par exemple, lorsqu'un actif est évalué à la juste valeur, l'entité doit se demander si elle dispose d'éléments probants suffisants pour conclure qu'elle recouvrera plus que la valeur comptable de l'actif. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entité s'attend à conserver un instrument d'emprunt à taux fixe pour percevoir les flux de trésorerie contractuels.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

...

- 98G La publication de *Comptabilisation d'actifs d'impôt différé au titre de pertes latentes* (modification d'IAS 12), en janvier 2016, a donné lieu à la modification du paragraphe 29 et à l'ajout des paragraphes 27A et 29A ainsi que de l'exemple qui suit le paragraphe 26. L'entité doit appliquer ces modifications pour les périodes annuelles ouvertes à compter du 1^{er} janvier 2017. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique ces modifications pour une période antérieure, elle doit l'indiquer. L'entité doit appliquer ces modifications de façon rétrospective selon IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. Toutefois, lors de la première application de la modification, il est possible de comptabiliser la variation du solde d'ouverture des capitaux propres de la première période de comparaison dans le solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres), sans répartir cette variation entre le solde d'ouverture des résultats non distribués et le solde d'ouverture des autres composantes des capitaux propres. Si l'entité applique cet allègement, elle doit l'indiquer.
-