

Interprétation IFRIC 23

Incertitude relative aux traitements fiscaux

Références

- IAS 1 *Présentation des états financiers*
- IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*
- IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*
- IAS 12 *Impôts sur le résultat*

Contexte

- 1 IAS 12 *Impôts sur le résultat* énonce les exigences concernant les actifs et les passifs d'impôt exigible ou différé. L'entité applique ces exigences en tenant compte des lois fiscales applicables.
- 2 Il peut arriver qu'on ne sache pas bien comment la législation fiscale s'applique à une opération ou une situation particulière. Il se peut, par exemple, que l'acceptabilité d'un traitement fiscal donné en vertu de la législation fiscale ne soit connue que lorsque l'administration fiscale compétente ou un tribunal rendra une décision dans l'avenir. Par conséquent, un litige ou le contrôle d'un traitement fiscal donné par l'administration fiscale peut avoir une incidence sur l'actif ou le passif d'impôt exigible ou différé comptabilisé par l'entité.
- 3 Dans la présente interprétation :
 - (a) le terme « traitements fiscaux » s'entend des traitements que l'entité applique ou prévoit appliquer dans sa déclaration fiscale ;
 - (b) le terme « administration fiscale » s'entend de l'organisme ou des organismes qui décident si un traitement fiscal est acceptable en vertu de la législation fiscale. Il peut s'agir, par exemple, d'un tribunal ;
 - (c) le terme « traitement fiscal incertain » s'entend d'un traitement fiscal dont l'acceptation par l'administration fiscale compétente en vertu de la législation fiscale est incertaine. Par exemple, la décision d'une entité de ne pas produire de déclaration fiscale dans un environnement fiscal donné ou de ne pas inclure certains produits dans son bénéfice imposable constitue un traitement fiscal incertain s'il n'est pas certain selon la législation fiscale qu'il est acceptable d'agir ainsi.

Champ d'application

- 4 La présente interprétation apporte des éclaircissements sur la façon d'appliquer les dispositions d'IAS 12 en matière de comptabilisation et d'évaluation en cas d'incertitude relative aux traitements fiscaux. L'entité doit alors comptabiliser et évaluer l'actif ou le passif d'impôt exigible ou différé en appliquant les dispositions d'IAS 12, en fonction du bénéfice imposable (de la perte fiscale), des bases fiscales, des pertes fiscales non utilisées, des crédits d'impôt non utilisés et des taux d'impôt déterminés selon la présente interprétation.

Questions

- 5 La présente interprétation répond aux questions suivantes, qui peuvent se poser en cas d'incertitude relative aux traitements fiscaux :
 - (a) l'entité considère-t-elle les traitements fiscaux incertains isolément ou collectivement?
 - (b) que suppose l'entité relativement au contrôle des traitements fiscaux par l'administration fiscale?

- (c) comment l'entité détermine-t-elle le bénéfice imposable (la perte fiscale), les bases fiscales, les pertes fiscales non utilisées, les crédits d'impôt non utilisés et les taux d'impôt?
- (d) comment l'entité tient-elle compte des changements dans les faits et les circonstances?

Consensus

Traitements fiscaux incertains considérés isolément ou collectivement

- 6 C'est en fonction de ce qui lui semble fournir la meilleure prévision du dénouement de l'incertitude que l'entité doit déterminer si elle devrait considérer les traitements fiscaux incertains isolément ou plutôt regrouper certains d'entre eux. Pour déterminer laquelle des deux approches fournit la meilleure prévision du dénouement de l'incertitude, l'entité peut tenir compte, par exemple, de (a) la façon dont elle prépare ses déclarations fiscales et étaye les traitements fiscaux ; ou de (b) la façon dont elle s'attend à ce que l'administration fiscale procède au contrôle fiscal et résolve les questions que ce contrôle pourrait soulever.
- 7 Si, en application du paragraphe 6, l'entité regroupe plusieurs traitements fiscaux incertains, elle doit interpréter toute mention, dans la présente interprétation, de « traitement fiscal incertain » comme un renvoi au groupe de traitements fiscaux incertains considérés collectivement.

Contrôle par l'administration fiscale

- 8 Lorsque l'entité apprécie l'incidence d'un traitement fiscal incertain sur la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale), des bases fiscales, des pertes fiscales non utilisées, des crédits d'impôt non utilisés et des taux d'impôt, elle doit supposer que l'administration fiscale contrôle tous les montants qu'elle a le droit de contrôler et qu'elle procédera à ces contrôles en ayant l'entière connaissance de toutes les informations connexes.

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

- 9 L'entité doit déterminer s'il est probable qu'un traitement fiscal incertain sera accepté par l'administration fiscale.
- 10 Si l'entité détermine qu'il est probable que l'administration fiscale accepte le traitement fiscal incertain, elle doit déterminer le bénéfice imposable (la perte fiscale), les bases fiscales, les pertes fiscales non utilisées, les crédits d'impôt non utilisés ou les taux d'impôt en fonction du traitement fiscal qu'elle applique ou prévoit appliquer dans sa déclaration fiscale.
- 11 Si l'entité détermine qu'il n'est pas probable que l'administration fiscale accepte le traitement fiscal incertain, elle doit refléter l'effet de cette incertitude dans la détermination du bénéfice imposable (de la perte fiscale), des bases fiscales, des pertes fiscales non utilisées, des crédits d'impôt non utilisés et des taux d'impôt. Pour ce faire, elle doit utiliser pour chaque traitement fiscal incertain celle des deux méthodes ci-dessous qui lui semble fournir la meilleure prévision du dénouement de l'incertitude :
 - (a) La méthode du montant le plus probable. Le montant le plus probable est celui qui, de tout l'éventail de résultats possibles, a la probabilité d'occurrence la plus élevée. Cette méthode est susceptible de fournir la meilleure prévision du dénouement de l'incertitude lorsqu'il n'y a que deux résultats possibles ou que les résultats sont concentrés autour d'une valeur.
 - (b) La méthode de l'espérance mathématique. L'espérance mathématique est la somme des divers résultats possibles, pondérés par leur probabilité d'occurrence. Cette méthode est susceptible de fournir la meilleure prévision du dénouement de l'incertitude lorsqu'il y a un éventail de résultats possibles et que ceux-ci ne sont pas concentrés autour d'une valeur.
- 12 Si un traitement fiscal incertain a une incidence à la fois sur l'impôt exigible et l'impôt différé (par exemple, s'il a une incidence sur le bénéfice imposable utilisé pour déterminer l'impôt exigible, mais aussi sur les bases fiscales utilisées pour déterminer l'impôt différé), les jugements et les estimations auxquels l'entité a recours pour établir l'impôt exigible et l'impôt différé doivent être cohérents.

Changements dans les faits et les circonstances

- 13 L'entité doit réévaluer un jugement ou une estimation requis par la présente interprétation si les faits et les circonstances sur lesquels était fondé ce jugement ou cette estimation changent, ou par suite de nouvelles informations ayant une incidence sur ce jugement ou cette estimation. Par exemple, un changement dans les faits et les circonstances peut conduire l'entité à des conclusions différentes quant à l'acceptabilité d'un traitement fiscal ou l'amener à modifier une estimation relative à l'incidence de l'incertitude, ou les deux. Des indications sur les changements dans les faits et les circonstances figurent aux paragraphes A1 à A3.
- 14 L'entité doit refléter l'incidence d'un changement dans les faits et les circonstances ou de l'obtention de nouvelles informations comme un changement d'estimation comptable en application d'IAS 8 *Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs*. En cas de changement postérieur à la date de clôture, l'entité doit appliquer IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture* pour déterminer si le changement donne lieu ou non à un ajustement.

Annexe A

Guide d'application

La présente annexe fait partie intégrante d'IFRIC 23 et fait autorité au même titre que les autres parties d'IFRIC 23.

Changements dans les faits et les circonstances (paragraphe 13)

- A1 Aux fins de l'application du paragraphe 13 de la présente interprétation, l'entité doit apprécier la pertinence et l'incidence d'un changement dans les faits et les circonstances ou de l'obtention de nouvelles informations au regard des lois fiscales applicables. Par exemple, si deux traitements fiscaux sont visés par des lois fiscales différentes, il se peut qu'un événement donne lieu à la réévaluation d'un jugement ou d'une estimation pour un traitement fiscal, mais pas pour l'autre.
- A2 Voici quelques exemples de changements dans les faits et les circonstances ou de nouvelles informations qui, selon le contexte, peuvent donner lieu à la réévaluation d'un jugement ou d'une estimation requis par la présente interprétation :
- (a) les contrôles effectués ou les mesures prises par l'administration fiscale. Par exemple :
 - (i) l'acceptation ou le rejet par l'administration fiscale du traitement fiscal appliqué par l'entité ou d'un traitement similaire,
 - (ii) des informations selon lesquelles l'administration fiscale a accepté ou rejeté un traitement fiscal similaire appliqué par une autre entité,
 - (iii) des informations concernant la somme reçue ou payée en règlement d'un traitement fiscal similaire ;
 - (b) les modifications des règles établies par l'administration fiscale ;
 - (c) l'expiration du droit qu'a l'administration fiscale de contrôler ou de contrôler de nouveau un traitement fiscal.
- A3 Par ailleurs, le fait que l'administration fiscale ne se prononce pas sur la recevabilité d'un traitement fiscal est peu susceptible de constituer en soi un changement dans les faits et les circonstances ou une nouvelle information ayant une incidence sur les jugements et les estimations requis par la présente interprétation.

Informations à fournir

- A4 En cas d'incertitude relative aux traitements fiscaux, l'entité doit déterminer si elle devrait :
- (a) indiquer, en application du paragraphe 122 d'IAS 1 *Présentation des états financiers*, les jugements qu'elle a portés pour déterminer le bénéfice imposable (la perte fiscale), les bases fiscales, les pertes fiscales non utilisées, les crédits d'impôt non utilisés et les taux d'impôt ;
 - (b) fournir, en application des paragraphes 125 à 129 d'IAS 1, des informations sur les hypothèses et les estimations qu'elle a avancées pour déterminer le bénéfice imposable (la perte fiscale), les bases fiscales, les pertes fiscales non utilisées, les crédits d'impôt non utilisés et les taux d'impôt.
- A5 Si l'entité conclut qu'il est probable que l'administration fiscale acceptera le traitement fiscal incertain, elle doit déterminer si elle devrait présenter, en application du paragraphe 88 d'IAS 12, l'incidence potentielle de l'incertitude à titre de passifs ou d'actifs d'impôt éventuels.

Annexe B

Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires

La présente annexe fait partie intégrante d'IFRIC 23 et fait autorité au même titre que les autres parties d'IFRIC 23.

Date d'entrée en vigueur

- B1 L'entité doit appliquer la présente interprétation pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019. Une application anticipée est permise. Si l'entité applique la présente interprétation pour une période antérieure, elle doit l'indiquer.

Dispositions transitoires

- B2 L'entité doit procéder à l'application initiale de la présente interprétation de l'une ou l'autre des manières suivantes :
- (a) rétrospectivement selon IAS 8, s'il lui est possible de le faire sans avoir recours à des connaissances a posteriori ;
 - (b) rétrospectivement en comptabilisant l'effet cumulatif de l'application initiale de l'interprétation à la date de première application. Si l'entité choisit cette méthode de transition, elle ne doit pas retraiter les informations comparatives. Elle doit plutôt comptabiliser l'effet cumulatif de l'application initiale de l'interprétation comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués (ou, s'il y a lieu, d'une autre composante des capitaux propres). La date de première application est la date d'ouverture de l'exercice pour lequel l'entité applique la présente interprétation pour la première fois

