

INTERPRÉTATION IFRIC 23

Incertitude relative au traitement des impôts sur le résultat

RÉFÉRENCES

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

CONTEXTE

1. IAS 12 *Impôts sur le résultat* énonce les exigences concernant les actifs et passifs d'impôt exigible ou différé. L'entité applique les exigences de la norme IAS 12 en se fondant sur la législation fiscale applicable.
2. Il peut arriver qu'on ne sache pas bien de quelle manière la législation fiscale s'applique à une opération ou une situation particulière. Il se peut par exemple que la conformité d'un traitement fiscal à la législation fiscale en vigueur ne soit pas connue tant que l'administration fiscale ou le tribunal compétent n'a pas rendu sa décision. Par conséquent, un différend ou le contrôle d'un traitement fiscal donné par l'administration fiscale peut avoir une incidence sur la comptabilisation par une entité d'un actif ou passif d'impôt exigible ou différé.
3. Dans la présente interprétation:
 - a) le terme «traitements fiscaux» désigne les traitements que l'entité applique ou prévoit d'appliquer dans sa déclaration fiscale;
 - b) le terme «administration fiscale» désigne l'organisme ou les organismes qui décident si un traitement fiscal est conforme à la législation fiscale en vigueur. Il peut s'agir d'un tribunal;
 - c) le terme «traitement fiscal incertain» désigne un traitement fiscal dont la conformité à la loi telle que jugée par l'administration fiscale compétente n'est pas certaine. Par exemple, la décision d'une entité de ne pas produire de déclaration fiscale dans une juridiction fiscale ou de ne pas inclure certains produits dans son bénéfice imposable constitue un traitement fiscal incertain si la conformité à la législation fiscale en vigueur n'est pas certaine.

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 dans ce cas comptabiliser et évaluer son actif ou 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'imposition tels que définis dans la présente interprétation.

QUESTIONS

5. Dès lors qu'un traitement fiscal est incertain, la présente interprétation s'applique aux questions suivantes et précise:
 - a) si l'entité doit considérer les traitements fiscaux incertains isolément ou collectivement;
 - b) les hypothèses que doit faire l'entité concernant la vérification des traitements fiscaux par l'administration fiscale;
 - c) comment l'entité doit 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'imposition; et
 - d) comment l'entité doit prendre en compte un changement de faits ou de circonstances.

CONSENSUS

Traitements fiscaux incertains considérés isolément ou collectivement

6. L'entité détermine s'il convient de considérer chaque traitement fiscal incertain isolément ou plutôt collectivement en regroupant certains d'entre eux, en retenant l'approche préfigurant au mieux l'issue de l'incertitude. Pour déterminer laquelle des deux approches préfigure le mieux l'issue de l'incertitude, l'entité peut tenir compte, par exemple, a) de la façon dont elle prépare ses déclarations fiscales et étaye les traitements fiscaux qu'elle applique; ou b) de la façon dont elle s'attend à ce que l'administration fiscale procède au contrôle fiscal et traite les points que ce contrôle pourrait soulever.
7. Si, en application du paragraphe 6, l'entité regroupe plusieurs traitements fiscaux incertains, elle doit comprendre toute référence, dans la présente interprétation, à un «traitement fiscal incertain» comme désignant ce groupe de traitements fiscaux incertains considérés collectivement.

Contrôle par l'administration fiscale

8. Lorsque l'entité apprécie l'existence et 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'imposition, elle doit partir de l'hypothèse que l'administration fiscale contrôlera 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 acceptera 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'imposition conformément au traitement fiscal qu'elle applique ou prévoit d'appliquer dans sa déclaration d'impôt sur le résultat.
11. Si l'entité détermine qu'il n'est pas probable que l'administration fiscale accepte le traitement fiscal incertain, elle doit prendre en compte l'incidence 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'imposition. Pour ce faire, elle doit utiliser pour chaque traitement fiscal incertain celle des deux méthodes ci-dessous qui lui semble le mieux préfigurer l'issue de l'incertitude:
 - a) le montant le plus probable est celui qui, de tout l'éventail de résultats possibles, a la probabilité d'occurrence la plus élevée. Dès lors qu'il n'existe qu'une seule alternative possible ou si les résultats sont concentrés autour d'une valeur, cette méthode est la mieux à même de préfigurer l'issue de l'incertitude;
 - b) l'espérance mathématique est la somme des divers résultats possibles, pondérés par leur probabilité d'occurrence. Dès lors qu'il existe un éventail de résultats possibles et que ceux-ci ne sont pas concentrés autour d'une valeur, cette méthode est la mieux à même de préfigurer l'issue de l'incertitude.
12. Si un traitement fiscal incertain a une incidence à la fois sur l'impôt exigible et sur l'impôt différé (par exemple, s'il a une incidence à la fois sur le bénéfice imposable utilisé pour déterminer l'impôt exigible, mais aussi sur les bases fiscales utilisées pour déterminer l'impôt différé), l'entité doit retenir des jugements et des estimations cohérents pour l'établissement de l'impôt exigible et de l'impôt différé.

Changement de faits et de circonstances

13. Une 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 en cas de nouvelles informations ayant une incidence sur ce jugement ou cette estimation. Par exemple, un changement des faits et circonstances peut conduire l'entité à des conclusions différentes au sujet de la conformité d'un traitement fiscal, de l'estimation de l'incidence de l'incertitude, ou bien des deux. Des indications sur la manière de traiter les changements de faits et de circonstances figurent aux paragraphes A1 à A3.
14. Une entité doit refléter l'incidence d'un changement des faits et 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*. L'entité doit appliquer IAS 10 *Événements postérieurs à la fin de la période de reporting* pour déterminer si un changement intervenant après la fin de la période de reporting constitue un événement donnant lieu à des ajustements ou un événement ne donnant pas lieu à des ajustements.

Appendice A

Guide d'application

Le présent appendice fait partie intégrante de l'interprétation IFRIC 23 et fait autorité au même titre que les autres parties de l'interprétation IFRIC 23.

CHANGEMENT DES FAITS ET DES 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 de faits et circonstances ou de l'obtention de nouvelles informations au regard des lois fiscales applicables. Par exemple, si deux traitements fiscaux ne relèvent pas de la même législation fiscale, il se peut qu'un événement spécifique donne lieu à la réévaluation d'un jugement ou d'une estimation pour l'un de ces traitements, mais pas pour l'autre.
- A2 Voici quelques exemples, non limitatifs, de changements de faits et circonstances ou de nouvelles informations qui, selon le contexte, peuvent donner lieu à la réévaluation d'un jugement, ou d'une estimation, tel que 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, ou d'un traitement fiscal similaire, appliqué par l'entité;
 - ii) des informations selon lesquelles l'administration fiscale a accepté ou rejeté un traitement fiscal similaire appliqué par une autre entité; et
 - iii) des informations concernant la somme reçue ou payée en règlement d'un traitement fiscal similaire;
 - b) la modification des règles établies par l'administration fiscale;
 - c) l'expiration du droit d'une administration fiscale à contrôler ou contrôler de nouveau un traitement fiscal.
- A3 Par ailleurs, le fait que l'administration fiscale ne se prononce pas sur la conformité d'un traitement fiscal est peu susceptible de constituer en soi un changement de faits et de 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 au traitement des impôts sur le résultat, l'entité doit déterminer s'il lui faut:
- a) préciser, en application du paragraphe 122 d'IAS 1 *Présentation des états financiers*, les jugements qu'elle a exercés 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'imposition; et
 - b) fournir, en application des paragraphes 125 à 129 d'IAS 1, des informations sur les hypothèses et les estimations qu'elle a faites 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'imposition.
- A5 Si l'entité conclut qu'il est probable que l'administration fiscale acceptera un traitement fiscal incertain, elle doit déterminer s'il lui faut déclarer, en application du paragraphe 88 d'IAS 12, l'incidence potentielle de l'incertitude en tant que passifs ou d'actifs d'impôt éventuels.

*Appendice B***Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires**

Le présent appendice fait partie intégrante de l'interprétation IFRIC 23 et fait autorité au même titre que les autres parties de l'interprétation 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 autorisée. 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 conformément à IAS 8, s'il lui est possible de le faire sans avoir recours à des connaissances a posteriori; ou
 - b) rétrospectivement en comptabilisant à la date de première application l'effet cumulatif de l'application initiale de l'interprétation. Si l'entité choisit cette méthode de transition, elle ne doit pas retraiter les informations comparatives, mais 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.