

Annexes

A.1 : Exemples fournis par la CNC pour le traitement comptable des impôts différés en droit comptable belge

Extraits des exemples pratiques fournis par la CNC belge dans son «Avis 2013/14 :» relatif au traitement comptable des impôts différés (pp. 4-9) :

III. Exemple¹²

A. Données

13. Le 1^{er} février 20X1 la société A a réalisé une plus-value (sur une machine entièrement amortie avec une valeur d'acquisition initiale de 5.000 EUR) ou obtient un subside en capital de 1.000 EUR.

Le 1^{er} mars 20X1, le prix de vente est réinvesti dans (ou le subside en capital est utilisé pour) l'acquisition d'une immobilisation corporelle qui sera amortie linéairement sur une période de 10 ans.¹³ Le taux de l'impôt des sociétés s'élève à ce moment à 34% et les impôts différés sont également évalués à ce taux par la société A.

En 20X4, le législateur réduit le tarif d'imposition à 29% avec effet au 1^{er} janvier 20X5. Cet ajustement du taux de l'impôt est une modification substantielle et permanente de la situation fiscale de la société de sorte qu'elle adaptera conformément à l'article 76, § 3 AR C.Soc. l'évaluation du poste *Impôts différés*.

B. Schéma des écritures

1. Année 20X1

1.1 Plus-value sur immobilisation corporelle

14. Réalisation de la plus-value au 1^{er} février 20X1:

416	Créances diverses	1.000	
23...9	Amortissements actés sur installations, machines et outillage	5.000	
	à 763 ¹⁴ Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés		1.000
	23...0 Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition		5.000

¹¹ Rapport au Roi précédant l'AR du 30 décembre 1991, MB 31 décembre 1991, 30096.

¹² Le présent exemple est une reprise actualisée de l'exemple donné par la CNC dans son avis 165/1 et élaboré à l'origine par le Conseil central de l'Économie à l'occasion de la publication de l'arrêté du 30 décembre 1991 modifiant l'article 12, § 2 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises ainsi que certains arrêtés d'exécution de cette loi, MB 31 décembre 1991. Abstraction est faite des aspects de la TVA dans l'exemple.

¹³ Dans un souci de simplicité, on suppose dans l'exemple que la société amortit déjà une annuité intégrale dans l'année d'acquisition.

¹⁴ Soit le compte 741 *Plus-values sur réalisation courantes d'immobilisations corporelles*.

15. Transfert de la plus-value réalisée en réserves immunisées et impôts différés:

689	Transferts aux réserves immunisées	660	
à	132 Réserves immunisées		660
680	Transferts aux impôts différés	340	
à	1682 Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles		340

16. Réinvestissement au 1^{er} mars 20X1 du prix de vente réalisé:

23...0	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	1.000	
à	440 Fournisseurs		1.000

17. Au 31 décembre 20X1, le réinvestissement est amorti:

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	100	
à	23...9 Amortissements actés sur installations, machines et outillage		100

18. Au 31 décembre 20X1 également, au rythme de l'amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside, les postes *Réserves immunisées* et *Impôts différés* sont transférés en résultat:

1682	Impôts différés afférents à des plus-values réalisées sur immobilisations corporelles	34	
à	780 Prélèvements sur les impôts différés		34
132	Réserves immunisées	66	
à	789 Prélèvements sur les réserves immunisées		66

19. En faisant abstraction de toute autre opération, aucun impôt ne sera dû au 31 décembre 20X1, dès lors que le bénéfice taxable est, à concurrence d'un même montant, réduit de l'amortissement sur l'investissement faisant l'objet d'un subside et majoré du transfert en résultats.

*1.2 Subside en capital*20. Obtention du subside au 1^{er} février 20X1:

416	Créances diverses	1.000	
à	15 Subsidés en capital		660
	1680 Impôts différés afférents à des subsides en capital		340

21. Investissement faisant l'objet d'un subside au 1^{er} mars 20X1:

23...0	Installations, machines et outillage : valeur d'acquisition	1.000	
à 440	Fournisseurs		1.000

22. Amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside au 31^{er} décembre 20X1:

6302	Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles	100	
à 23...9	Amortissements actés sur installations, machines et outillage	100	

23. Au 31 décembre 20X1 également, au rythme de l'amortissement de l'investissement faisant l'objet d'un subside, les postes *Subsides en capital* et *Impôts différés* sont transférés en résultats:

15	Subsides en capital	66	
à 753	Subsides en capital et en intérêts		66
1680	Impôts différés afférents à des subsides en capital	34	
à 780	Prélèvements sur les impôts différés		34

24. En faisant abstraction de toute autre opération, aucun impôt ne sera dû au 31 décembre 20X1, dès lors que le bénéfice taxable est, à concurrence d'un même montant, réduit de l'amortissement sur l'investissement faisant l'objet d'un subside et majoré du transfert en résultats.

1.3 Bilan au 31 décembre 20X1

1.3.1. Dans le cas d'une plus-value

Actif	Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Réserves immunisées	594
Amortissements (-)	-100	Impôts différés	306
	900		900

1.3.2 Dans le cas d'un subside en capital

Actif	Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Subsides	594
Amortissements (-)	-100	Impôts différés	306
	900		900

(Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013, p. 6)

1.4 Compte de résultats au 31 décembre 20X1

		Dans le cas d'une plus-value	Dans le cas d'un subside en capital
II. D.	Amortissements	-100	-100
IV.	Produits financiers		66
VII. D.	Plus-values sur réalisation d'actifs immobilisés	1.000	
IX.	Bénéfice avant impôts	900	-34
IX. bis	Transferts aux impôts différés	-340	-
	Prélèvements sur les impôts différés	+34	+34
X.	Impôts sur le résultat	-	-
XI.	Bénéfice de l'exercice	594	
XII.	Transferts aux réserves immunisées	-660	
	Prélèvements sur les réserves immunisées	+66	
XIII.	Bénéfice de l'exercice à affecter	0	0

2. Année 20X2

25. Au cours de l'année 20X2, pour les opérations concernées, des écritures identiques à celles passées pour l'année 20X1 seront passées.

En ce qui concerne la plus-value, l'actif de réinvestissement fera l'objet d'un amortissement et un transfert en résultats des postes *Réserves immunisées* et des *Impôts différés sur plus-values réalisées sur immobilisations corporelles* sera également effectué.

En ce qui concerne le subside en capital, l'actif faisant l'objet d'un subside fera l'objet d'un amortissement et un transfert en résultats des postes *Subsides en capital* et des *Impôts différés en subsides en capital* sera également effectué.

2.1 Bilan au 31 décembre 20X2

2.1.1. Dans le cas d'une plus-value

Actif	Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Réserves immunisées	528
Amortissements (-)	-200	Impôts différés	272
	800		800

2.1.2. Dans le cas d'un subside en capital

Actif	Bilan		Passif
Immobilisations corporelles	1.000	Subsides	528
Amortissements (-)	-200	Impôts différés	272
	800		800

2.2 Compte de résultats au 31 décembre 20X2

		Dans le cas d'une plus-value	Dans le cas d'un subside en capital
II. D.	Amortissements	-100	-100
IV.	Produits financiers		66
IX.	Bénéfice avant impôts	-100	-34
IX. bis	Prélèvements sur les impôts différés	+34	+34
X.	Impôts sur le résultat	-	-
XI.	Bénéfice de l'exercice	-66	0
XII.	Prélèvements sur les réserves immunisées	+66	
XIII.	Bénéfice de l'exercice à affecter	0	0

3. Année 20X4

26. Au cours de l'année 20X4, pour les opérations concernées, des écritures identiques à celles passées pour les années 20X1, 20X2 et 20X3 seront passées.

Il y a toutefois lieu d'acter à fin 20X4 l'effet, sur le solde de la dette fiscale différée, de la réduction du taux de l'impôt des sociétés à dater du 1^{er} janvier 20X5. Cette réduction du taux se traduira, à la date de clôture de l'exercice, par l'écriture suivante:

- En ce qui concerne la plus-value¹⁵:

1682	Impôts différés afférents à des plus-values réalisées	30	
	sur immobilisations corporelles		
	à 132 Réserves immunisées		30

- En ce qui concerne les subsides¹⁶:

1680	Impôts différés afférents à des subsides en capital	30	
	à 15 Subsides en capital		30

27. Pour les années suivantes, il conviendra d'augmenter de 5 le montant de la prise en résultats des réserves immunisées / du subside en capital, et de diminuer de 5 le montant de la prise en résultats des impôts différés.

(Commission des Normes Comptables - Belgique, 2013, p. 9)

A.2 : Divergence entre le modèle de la réévaluation et le modèle de la juste valeur

Extrait provenant des «*Questions/Réponses 02/2014 : Réévaluation des immobilisations corporelles*» publiés par la CNC Luxembourg concernant la divergence entre le modèle de la réévaluation et le modèle de la juste valeur (p. 2) :

⁶ Le modèle de la réévaluation est un modèle d'évaluation qui diverge sur différents points du modèle de la juste valeur. Peut être cité – par exemple – une différence en termes de fréquence d'évaluation : le modèle de la juste valeur suppose au minimum une évaluation annuelle, là où le modèle de la réévaluation ne l'exige pas. Par ailleurs, le modèle de la réévaluation diffère du modèle de la juste valeur en ce que le coût réévalué fait l'objet d'un amortissement (pour les immobilisations amortissables) entre deux réévaluations, ce qui n'est pas le cas dans le modèle de la juste valeur, seule la variation de juste valeur générée durant la période étant constatée. Enfin, la différence tient parfois à la classification des variations de valeur : l'écart de juste valeur transitant – dans le cas des immeubles de placement (IAS 40) – par le compte de profits et pertes là où l'écart de réévaluation transite – dans le cas des immobilisations corporelles (IAS 16) par les réserves.

(CNC Luxembourg, 2014a, p. 2)

Extrait provenant des «*Questions/Réponses 03/2014 : Réévaluation des immobilisations incorporelles*» publiés par la CNC Luxembourg concernant la divergence entre le modèle de la réévaluation et le modèle de la juste valeur (p. 2) :

⁵ Le modèle de la réévaluation est un modèle d'évaluation qui diverge sur différents points du modèle de la juste valeur. Peut être cité – par exemple – une différence en termes de fréquence d'évaluation : le modèle de la juste valeur suppose au minimum une évaluation annuelle, là où le modèle de la réévaluation ne l'exige pas. Par ailleurs, le modèle de la réévaluation diffère du modèle de la juste valeur en ce que le coût réévalué fait l'objet d'un amortissement (pour les immobilisations amortissables) entre deux réévaluations, ce qui n'est pas le cas dans le modèle de la juste valeur, seule la variation de juste valeur générée durant la période étant constatée. Enfin, la différence tient parfois à la classification des variations de valeur : l'écart de juste valeur transitant – dans le cas des immeubles de placement (IAS 40) – par le compte de profits et pertes là où l'écart de réévaluation transite – dans le cas des immobilisations incorporelles (IAS 38) par les réserves.

(CNC Luxembourg, 2014b, p. 2)

A.3 : Comptabilisation d'un impôt différé issu d'actifs évalués à la juste valeur en droit comptable luxembourgeois

Illustration provenant de D. Colin dans Précis de droit comptable (2014) lors de la comptabilisation d'un passif d'impôts différés issu d'actifs évalués à la juste valeur :

Exemple d'application

Les données

Une entreprise dont la trésorerie est abondante a choisi de placer une partie de ses disponibilités en prenant une participation de 5 % dans le capital d'une jeune société informatique lors de son introduction en bourse. Cet investissement était valorisé 200.000 EUR dans les comptes de l'entreprise au 31 décembre 2013. Le cours de bourse de l'entreprise informatique permet de valoriser l'investissement pour un montant de 300.000 EUR au 31 décembre 2014.

Constatez les écritures comptables liées à l'opération de réévaluation au 31 décembre 2014 (pour les besoins de l'exemple, on considérera que le taux de l'impôt est 28 %).

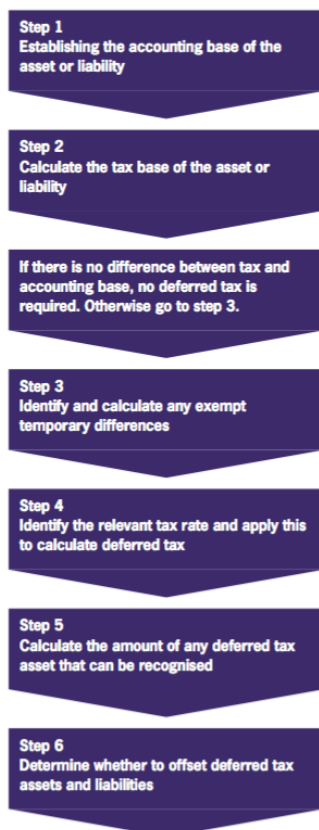
La solution

(D)	235113 – Actions, variation de la juste valeur en application de la juste valeur	100.000
(C)	7512 – Ajustement pour juste valeur sur immobilisations financières	100.000
(D)	6792 – Dotations aux provisions pour impôts différés	28.000
(C)	183 – Provision pour impôt différé	28.000

(Colin, D., 2014, p. 134)

A.4 : Processus lors de l'établissement de la balance d'impôts différés

Illustration graphique produite par Grant Thornton dans son guide : «*Deferred tax – a Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls*» publié en 2013 reprenant le processus synthétique de l'établissement de la balance d'impôts différés sous le référentiel IAS/IFRS :



(Grant Thornton, 2013, p. 3)

A.5 : Illustrations provenant de la norme IAS 12

A.5.1 : La base fiscale d'un actif

Exemples	
1	Une machine a coûté 100. À des fins fiscales, un amortissement de 30 a déjà été déduit au titre de la période et des périodes antérieures et le solde sera déductible au titre des périodes futures, soit par le biais d'un amortissement, soit par une déduction au moment de la sortie. Les profits générés par l'utilisation de la machine sont imposables et les profits générés (pertes subies) du fait de la sortie de la machine sont imposables (déductibles). <i>La base fiscale de la machine est de 70.</i>
2	Des intérêts à recevoir ont une valeur comptable de 100. Ces produits d'intérêt seront imposés lors de leur encaissement. <i>La base fiscale des intérêts à recevoir est nulle.</i>
3	Des créances clients ont une valeur comptable de 100. Les produits liés ont déjà été incorporés dans le bénéfice imposable (perte fiscale). <i>La base fiscale des créances clients est de 100.</i>
4	Les dividendes à recevoir d'une filiale ont une valeur comptable de 100. Ces dividendes ne sont pas imposables. <i>En substance, la totalité de la valeur comptable de cet actif est déductible des avantages économiques. En conséquence, la base fiscale des dividendes à recevoir est de 100^a.</i>
5	Un prêt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de ce prêt n'aura aucune conséquence fiscale. <i>La base fiscale de ce prêt est de 100.</i>
a	Selon cette analyse, il n'y a pas de différence temporaire imposable. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération : les dividendes à recevoir comptabilisés ont une base fiscale nulle et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporaire imposable résultant de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas de passif d'impôt différé.

(International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §7)

A.5.2 : La base fiscale d'un passif

Exemples	
1	Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée sera déduite fiscalement lors de son règlement. <i>La base fiscale des charges à payer est nulle.</i>
2	Des passifs courants incluent des produits d'intérêt perçus d'avance d'une valeur comptable de 100. Ces produits d'intérêt ont été imposés lors de leur encaissement. <i>La base fiscale des intérêts perçus d'avance est nulle.</i>
3	Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée a déjà été déduite fiscalement. <i>La base fiscale des charges à payer est de 100.</i>
4	Des passifs courants incluent des amendes et des pénalités à payer d'une valeur comptable de 100. Les amendes et les pénalités ne sont pas déductibles fiscalement. <i>La base fiscale des amendes et des pénalités à payer est de 100^a.</i>
5	Un emprunt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de cet emprunt n'aura aucune conséquence fiscale. <i>La base fiscale de ce prêt est de 100.</i>
a Il n'y a pas, selon cette analyse, de différence temporaire déductible. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération : les amendes et les pénalités comptabilisées ont une base fiscale nulle et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporaire déductible résultante de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas d'actif d'impôt différé.	

(International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §8)

A.5.3 : Différence temporelle imposable

Exemple
Un actif qui a coûté 150 a une valeur comptable de 100. L'amortissement fiscal cumulé est de 90 et le taux d'impôt est de 25 %. <i>La base fiscale de l'actif est de 60 (coût de 150 moins un amortissement cumulé de 90). Pour recouvrer la valeur comptable de 100, l'entité doit gagner un résultat fiscal de 100 alors qu'elle ne pourra fiscalement déduire qu'un amortissement de 60. L'entité paiera donc des impôts sur le résultat de 10 (40 à 25 %) lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif. La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de 60 constitue une différence temporaire imposable de 40. C'est pourquoi l'entité comptabilise un passif d'impôt différé de 10 (40 à 25 %) représentant les impôts sur le résultat qu'elle paiera lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif.</i>

(International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §16)

A.5.4 : Différence temporelle déductible

Exemple

Une entité comptabilise une provision pour garantie de 100. Fiscalement, les coûts de garantie ne sont déductibles que lorsque l'entité paye les réclamations. Le taux d'impôt est de 25 %.

La base fiscale du passif est nulle (valeur comptable de 100 moins le montant qui sera fiscalement déductible sur les périodes suivantes au titre de ce passif). En réglant le passif pour sa valeur comptable, l'entité va réduire son bénéfice imposable futur de 100, et par conséquent réduire ses paiements futurs d'impôt de 25 (100 à 25 %). La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de zéro est une différence temporaire déductible de 100. L'entité comptabilise donc un actif d'impôt différé de 25 (100 à 25 %), s'il est probable que l'entité dégagera au cours des périodes futures un bénéfice imposable suffisant pour pouvoir profiter de cette réduction de paiement d'impôt.

(International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §25)

A.5.5 : Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

Exemple illustrant le paragraphe 22(c)

Une entité envisage d'utiliser un actif dont le coût est de 1 000 pendant sa durée d'utilité de 5 ans et ensuite de s'en séparer pour une valeur résiduelle de zéro. Le taux d'impôt est de 40 %. L'amortissement de cet actif n'est pas fiscalement déductible. Les plus-values ne sont pas imposables et les moins-values ne sont pas déductibles lors de la sortie.

Lorsqu'elle recouvre la valeur comptable de l'actif, l'entité réalise un résultat fiscal de 1 000 et paie un impôt de 400. L'entité ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 400 qui en résulte, car il découle de la comptabilisation initiale de l'actif.

L'année suivante, la valeur comptable de l'actif est de 800. En réalisant un résultat fiscal de 800, l'entité paie un impôt de 320. L'entité ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 320 car il résulte de la comptabilisation initiale de l'actif.

(International Accounting Standards Board [IASB], 2015, §22c)

A.6 : Illustrations provenant du guide de Grant Thornton (2013)

A.6.1 : Illustration de l'utilisation du jugement de la direction lors de la détermination du taux d'impôt

Example 8

Company A is preparing its financial statements for the year ended 30 June 20X1. Company A intends to sell an item of property, plant and equipment which has an associated taxable temporary difference of CU100,000. The tax rate applicable to Company A for the year ended 30 June 20X1 is 24%. Company A expects to sell the property, plant and equipment in 20X2. There is a proposal in the local tax legislation that a new corporation tax rate of 23% will apply from April 1, 20X2. In the country where Company A is domiciled, tax laws and rate changes are enacted when the president signs the legislation. The president signed the proposed tax law on 18 June 20X1.

As the proposed tax law was signed, it is considered to be enacted. Therefore, if Company A expects to sell the asset before the new tax rate becomes effective, a rate of 24% should be used to calculate the deferred tax liability associated with this item of property, plant and equipment. Alternatively, if Company A does not expect to sell the asset until after 1 April 20X2, the appropriate tax rate to use is 23%.

(Grant Thornton, 2013, p. 9)

A.6.2 : Illustration du calcul du goodwill en tant que valeur résiduelle de la transaction

Example 14

Example 14a – temporary differences arising on acquisition

On 6 June 20X1, Company A acquired Company B for CU50,000. At the date of acquisition, the fair value of the identifiable assets and liabilities of Company B was CU25,000. This included an intangible asset that was not recognised in the individual financial statements of Company B, of CU5,000. The tax base of the assets and liabilities acquired, other than the intangible asset, was equal to their accounting base. The tax base of the intangible asset was nil.

Therefore, a taxable temporary difference of CU5,000 exists at the date of acquisition, and a deferred tax liability of CU1,150 is recognised ($CU5,000 \times 23\%$ (assumed tax rate)). The net assets at the date of acquisition are therefore CU23,850 ($CU25,000 - CU1,150$) and goodwill of CU26,150 ($CU50,000 - CU23,850$) is recognised.

(Grant Thornton, 2013, p. 15)

A.7 : Illustrations provenant de l'ouvrage «IFRS, la pratique 2014-2015»

A.7.1 : Ecritures comptables de l'enregistrement d'un passif d'impôt différé suite à une différence temporelle imposable sur l'amortissement d'une machine

Exemples

Une machine ayant une valeur d'acquisition de 1.000 est amortie sur 10 ans d'un point de vue comptable et sur 5 ans d'un point de vue fiscal. Ceci implique qu'à la fin de la première année, la machine a une valeur comptable de 900 et une base fiscale de 800. Il existe donc une différence temporelle imposable de 100 entre la valeur comptable et la base fiscale, pour laquelle un passif d'impôt différé de 50 doit être comptabilisé, sous l'hypothèse d'un taux d'imposition applicable de 50%.

Les écritures suivantes doivent être enregistrées en relation avec l'amortissement:

1. Charge d'amortissement

Charge d'amortissement	100
@ Amortissement cumulé sur machines	100

2. Impôts différés sur la différence temporelle

Impôts différés	50
@ Impôts différés passifs	50

(Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014, p. 524)

A.7.2 : Ecritures comptables relatives à l'enregistrement d'une perte fiscale reportée entraînant la comptabilisation d'un actif d'impôts différés

Partie VII Les actifs – 531 532

10.2. Pertes fiscales reportées

Une entité a une perte comptable et fiscale reportée de 1.000 à la fin de l'exercice X. La législation fiscale lui permet d'imputer ces pertes contre le bénéfice imposable des trois années suivantes. L'entité estime son bénéfice pour les prochaines années comme suit:

Année	Bénéfice imposable estimé
X1	200
X2	300
X3	300
X4	200
X5	500
	<u>1.500</u>

Le résultat budgété total pour les cinq prochaines années s'élève à 1.500. L'imputation des pertes fiscales est cependant limitée aux trois premières années, pendant lesquelles le bénéfice est estimé à 800. En tenant compte d'un taux d'imposition de 50%, l'actif d'impôt différé peut être calculé de la façon suivante: $800 \times 50\% = 400$.

L'écriture suivante est enregistrée à la fin de l'exercice X:

Actif d'impôt différé	400
@ Impôts sur le résultat de l'exercice	400

La perte de l'exercice X ne s'élève donc pas à 1.000, mais à 600. Les pertes fiscales qui ne seront probablement pas utilisées sur des bénéfices imposables durant la période de validité de trois ans ($1.000 - 800 = 200$) ne sont pas prises en compte dans l'estimation des actifs d'impôt différé.

A la fin de l'exercice X1, les données suivantes sont connues:

- Bénéfice imposable de l'exercice X1: 200.
- Révision du résultat prévu pour l'exercice X3: 500 au lieu de 300.
- Les autres données restent inchangées.

Une partie de l'actif d'impôt différé a maintenant été réalisée, via l'imputation des pertes fiscales reportées contre le bénéfice imposable de l'exercice X1. Cette partie doit donc être extournée à hauteur de 100 ($50\% \times 200$).

On comptabilise l'écriture suivante:

Impôts sur le résultat de l'exercice	100
@ Actif d'impôt différé	100

Ensuite, à la suite des prévisions différentes quant au bénéfice imposable de l'année X3, les pertes fiscales qui pourront probablement encore être utilisées s'élèvent à 800. A l'origine, un montant de 200 n'avait pas été pris en compte à la fin de l'exercice X, car son utilisation était improbable. Comme c'est à présent le cas, un actif d'impôt différé supplémentaire est enregistré à hauteur de 100. Cette écriture est comparable à l'écriture enregistrée dans l'année où la perte a été encourue.

532 IFRS: la pratique – Wolters Kluwer

IAS 12 – Impôts sur le résultat 

A la fin de l'année X1, l'actif d'impôt différé se monte à 400. Lors des exercices suivants, le même exercice d'évaluation devra être réalisé.

(Carlier, T., Elouch, F. & Weets, V., 2014, pp. 532-533)

A.8 : Illustration provenant de guide pratique de PricewaterhouseCoopers (2013).

Exemple provenant de guide de (PricewaterhouseCoopers, 2013a) afin de différencier l'impact des différents types de transactions issues d'un regroupement d'entreprises lors de l'établissement des différences temporelles² :

Example 1

Company X acquires Company Y. Company Y has an asset recorded in its financial statements with the following values:

- Carrying amount CU120
- Tax base CU80
- Fair value at acquisition CU150

Question: How would the deferred taxes related to that asset be recorded in a taxable and non-taxable business combination?

Answer:

The asset would be recorded at its fair value of CU150 on the acquisition date (book base). The old tax base is likely to carry over (CU80) in a non-taxable transaction. The tax base is likely to be the fair value (CU150) in a taxable transaction.

This is illustrated in the table:

Non-Taxable Transaction		
<i>Book Base</i>	<i>Tax Base</i>	<i>Temporary Difference</i>
150	80	70
Taxable Transaction		
150	150	0

(PricewaterhouseCoopers, 2013a, p. 5)

2. «non-taxable transaction» fait référence à une transaction où il y'a une cession de parts alors que «taxable transaction» fait référence à une vente spécifique d'actifs ou de passifs