

*“Quand les normes IFRS rencontrent le droit fiscal:
la comptabilisation des produits et le traitement des
impôts différés”*

IFA
31 Mars 2015

Yvan Stempniewsky
Avocat

PLAN

- I. Introduction
- II. Comptabilisation du produit des transactions
- III. Traitement comptables des impôts différés
- IV. Conclusion

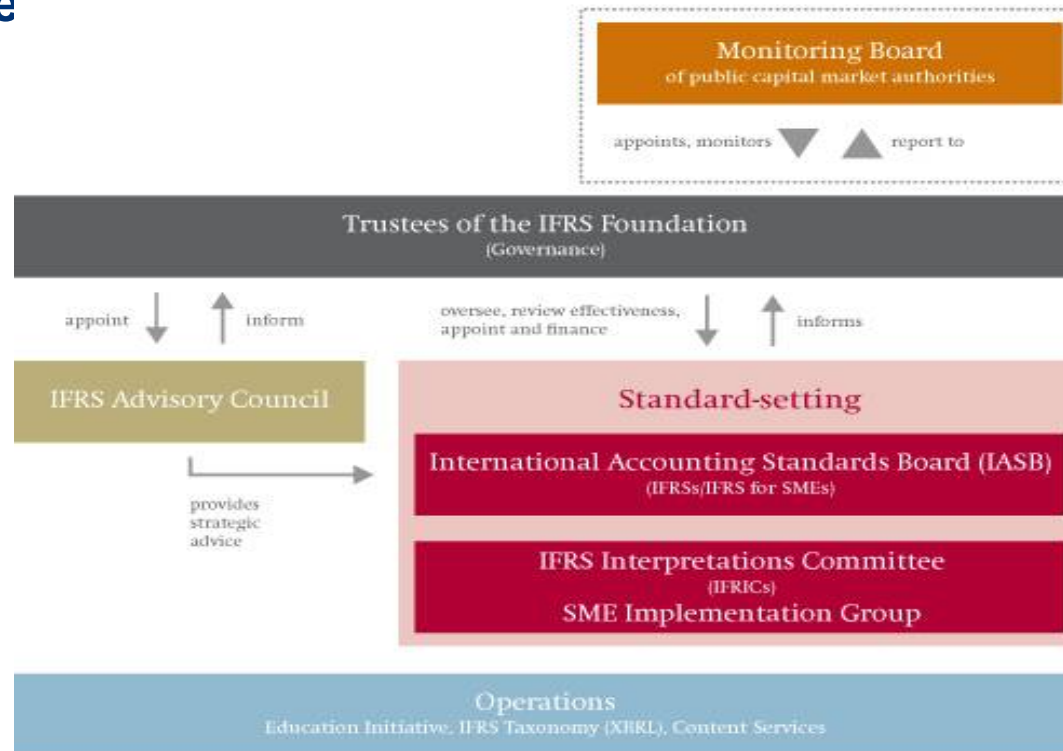
I. INTRODUCTION

1. Ce que sont les IFRS (*International Financial Reporting Standards*)
2. Application des IFRS en Belgique et au GD de Luxembourg
3. Thème qui ne sera pas traité
4. Qualification comptable et qualification juridique à l'heure des IFRS

I. INTRODUCTION - CE QUE SONT LES IFRS

- Des normes (IAS et IFRS) (45) et interprétations (SIC et IFRIC) (28)
 - réglant la comptabilisation, l'évaluation, la présentation et les informations à fournir
 - établies par l'IASB, un organisme privé basé à Londres (cf. slide suivant)
 - depuis 1973
 - dans le but de « *Provide information about financial position of (economic resources of and claims against) a reporting entity and about changes in the entity's economic resources and claims useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity* » (CF, OB2)
 - représentant approximativement 3500 pages et appliquées dans près de 130 pays
 - devenues obligatoires pour l'établissement des comptes consolidés des sociétés ressortissant au droit d'un Etat membre et cotées sur un marché réglementé de l'UE lorsque ces normes ont été adoptées conformément au règlement 1606/2002 (art. 4) (+/- 8000 sociétés) (+ art. 5 option - cf infra)
-

IASB Structure



I. INTRODUCTION - APPLICATION DES IFRS EN BELGIQUE

| | |
|--|--|
| Sociétés cotées | Application obligatoire pour les comptes consolidés |
| Sociétés Immobilières Réglementées et SICAFI | Application obligatoire pour les comptes consolidés <u>et</u> pour les comptes annuels |
| Etablissements de crédit et entreprises d'investissement | Application obligatoire pour les comptes consolidés |
| Entreprises d'assurance | Application obligatoire pour les comptes consolidés |
| Autres sociétés | Application volontaire (et irrévocable) pour les comptes consolidés |

I. INTRODUCTION - APPLICATION DES IFRS AU GD DE LUXEMBOURG

| | | IFRS | Lux GAAP + Juste Valeur | Lux GAAP |
|--------------------|-----------------------|------------|-------------------------------|------------------------|
| Sociétés cotées | Comptes annuels | Optionnel | Optionnel | Régime droit commun |
| | Comptes consolidés | Obligation | | |
| Autres sociétés | Comptes annuels | Optionnel | Optionnel | Régime droit commun |
| | Comptes consolidés | Optionnel | Optionnel | Régime droit commun |

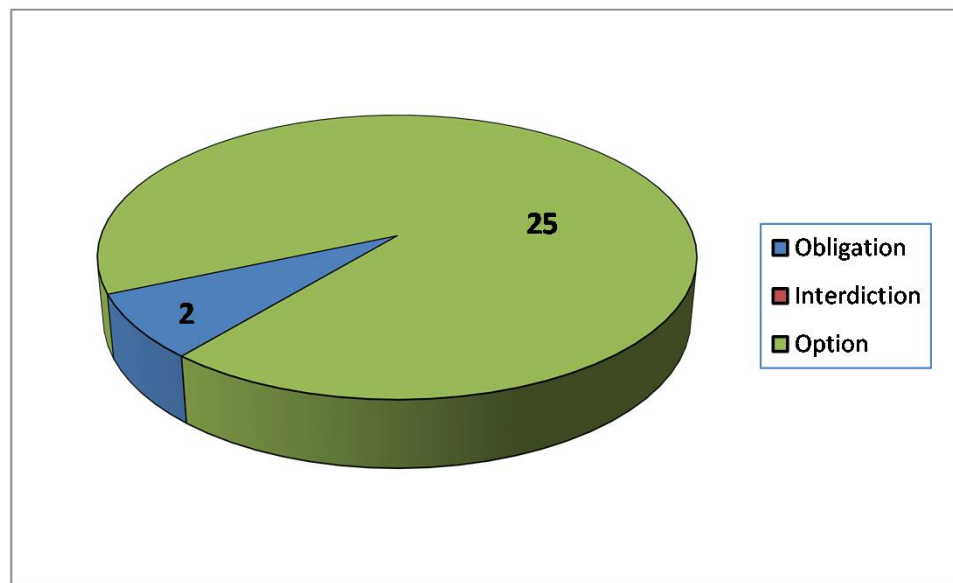
I. INTRODUCTION - THEME QUI NE SERA PAS TRAITE

L'extension - volontaire ou obligatoire - des normes IFRS aux comptes annuels des sociétés cotées ou non et l'extension obligatoire aux comptes consolidés des sociétés autres que les sociétés cotées

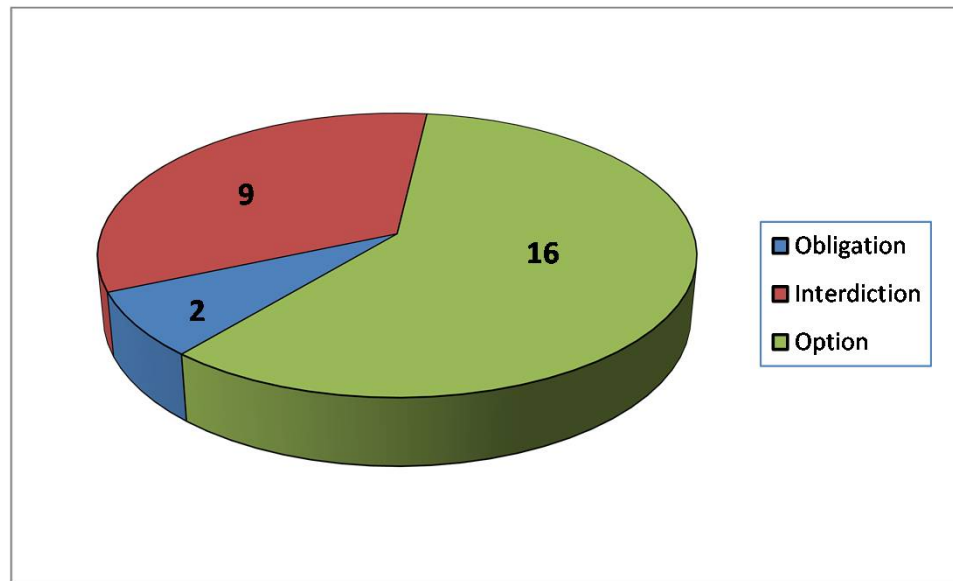
CAR

- Décision politique prise il y a plus de 10 ans (impact fiscal et droit des sociétés)
 - Mais pratique des préparateurs et des contrôleurs des comptes
 - Et même de la CNC ...
 - Par ailleurs, la mise en œuvre des options prévues à l'article 5 du règlement est éloquente
-

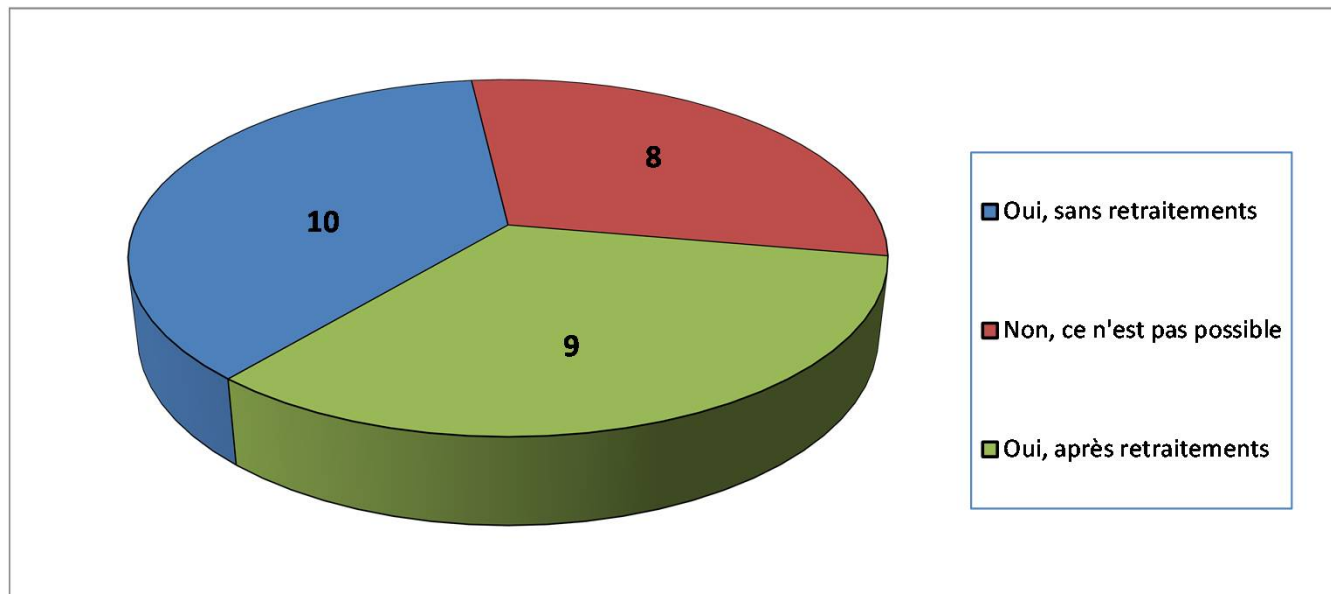
EXERCICE DE L'OPTION PREVUE A L'ART 5 DU REGLEMENT : ETABLISSEMENT DES COMPTES CONSOLIDES DES AUTRES SOCIETES SUIVANT LES NORMES IFRS ADOPTEES



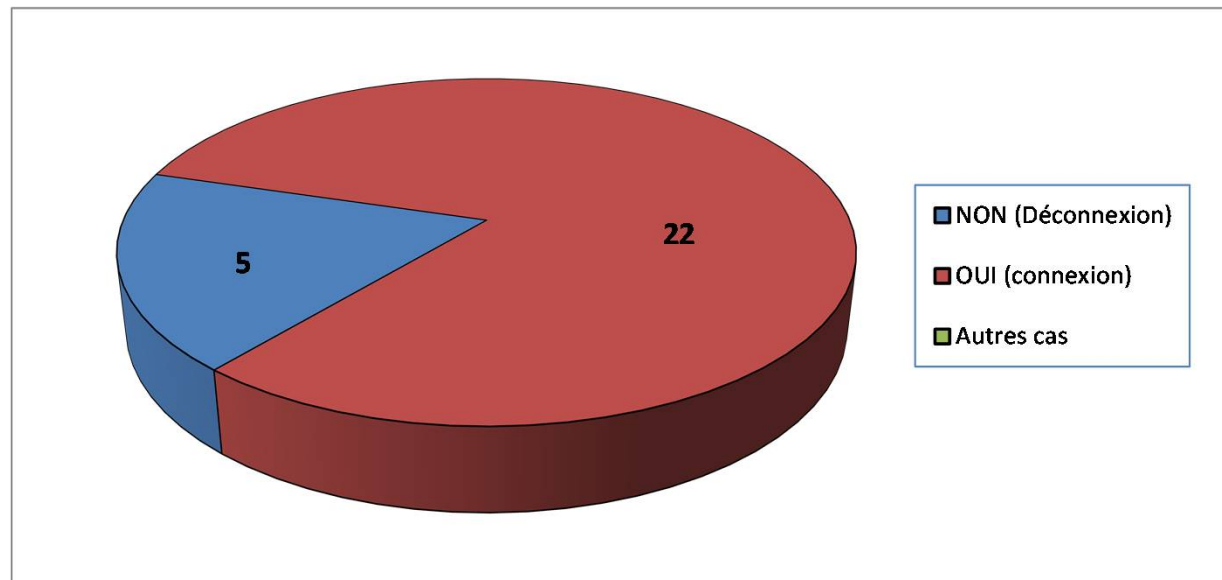
EXERCICE DE L'OPTION PREVUE A L'ART 5 DU REGLEMENT : ETABLISSEMENT DES COMPTES STATUTAIRES SUIVANT LES NORMES IFRS ADOPTEES



COMPTES ANNUELS IFRS ET DISTRIBUTION DE DIVIDENDES : POSSIBLE ? OBLIGATOIRE ?



COMPTES ANNUELS IFRS ET IMPÔTS SUR LE RESULTAT : L'IMPÔT EST-IL DETERMINE SUR BASE DES COMPTES ANNUELS ?



I. INTRODUCTION - QUALIFICATION COMPTABLE ET QUALIFICATION JURIDIQUE A L'HEURE DES IFRS

- « *Comptabilité, algèbre du droit* » (P. Garnier, Doyen Savatier ...)
- le droit comptable belge a pris en considération d'autres éléments que la qualification juridique pour déterminer le traitement comptable dès 1976
- les normes IFRS ont vocation à s'appliquer internationalement et ne peuvent avoir un ancrage national et dépendre d'un système juridique national
- On ne peut affirmer pour autant que le fait juridique leur est étranger et qu'elles ne reposeraient que sur des réalités économiques (ex. défaisance de fait, obligation implicite...) en arguant du principe de *substance over form* qui constitue en fait une règle d'interprétation permettant de mener à l'image fidèle et qui présente une indéniable parenté avec les articles 1156 et 1161 du Code civil

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

Importance de la problématique “revenue recognition”

- **Mesure de la performance** - impact sur le cours de bourse - impact sur les bonus du management - participe à la détermination de l'EBITDA pour la fixation du prix de l'entreprise => **risque de fraude** => importance du contrôle (études COSO, PCAOB, IFIAR ...)
- Principe de **la primauté du bilan comptable** (sauf règle fiscale dérogatoire, les bénéfices imposables des entreprises sont déterminées conformément au droit comptable – Cass. 20 février 1997)
- **Pratiques commerciales** dans certains secteurs mettent les principes en vigueur à rude épreuve (IT, Telecom, Real Estate ...)
- Et pourtant GAAP nationaux, à l'image des directives, très lacunaires

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IFRS : deux normes et quelques interprétations

IAS 18 *Revenue Recognition* (produits des activités ordinaires)

IAS 11 *Construction Contracts* (contrats de construction)

IFRIC 12 Accords de concession de services

IFRIC 13 Programmes de fidélisation de la clientèle

IFRIC 15 Contrats de construction de biens immobiliers

IFRIC 18 Transfert d'actifs provenant de clients

SIC 27 Evaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location

SIC 31 Opérations de troc impliquant des services de publicité

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 18 Revenue Recognition (produits des activités ordinaires)

Identification de la transaction : Les critères de comptabilisation de la présente norme sont en général **appliqués séparément** à chaque transaction MAIS (*substance over form*).

Dans certaines circonstances, il est nécessaire **d'appliquer les critères de comptabilisation à des éléments d'une transaction unique identifiables séparément afin de refléter la substance de cette transaction**. Par exemple, lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable au titre de services ultérieurs, ce montant est différé et comptabilisé en produits des activités ordinaires sur la période au cours de laquelle le service sera exécuté.

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 18 Revenue Recognition (produits des activités ordinaires)

À l'inverse, **les critères de comptabilisation sont appliqués à deux transactions regroupées ou plus lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence commerciale ne peut être comprise sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout.** Par exemple, une entité peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte l'effet réel de cette transaction ; dans ce cas, les deux transactions sont traitées conjointement.

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 18 Revenue Recognition

Vente de biens – critères de reconnaissance :

Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsqu'il a été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes :

- a) l'entité a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
 - b) l'entité ne continue à être impliquée ni dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
 - c) le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
 - d) il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ; et
 - e) les coûts engagés ou à engager concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.
-

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 18 Revenue Recognition

Prestation de services – critères de reconnaissance :

Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires associé à cette transaction doit être comptabilisé en fonction du **degré d'avancement de la transaction (*POC Method*)** à la fin de la période de présentation de l'information financière. Le résultat d'une transaction peut être estimé de façon fiable lorsqu'il aura été satisfait à l'ensemble des conditions suivantes :

- a) le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;
 - b) il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ;
 - c) **le degré d'avancement de la transaction à la fin de la période de présentation de l'information financière peut être évalué de façon fiable** ; et
 - d) les coûts engagés pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable.
-

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 18 Revenue Recognition

Prestation de services – critères de reconnaissance :

Le degré d'avancement d'une transaction peut être déterminé par diverses méthodes. Une entité utilise la méthode qui évalue de façon fiable les services exécutés. Suivant la nature de la transaction, ces méthodes peuvent inclure :

- (a) l'examen des travaux exécutés ;
- (b) les services rendus à la date considérée exprimés en pourcentage du total des services à exécuter ; ou
- (c) la proportion des coûts engagés à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de la transaction. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés à la date considérée sont inclus dans les coûts engagés à cette date. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés ou à exécuter figurent dans le total des coûts estimés de la transaction.

Souvent les paiements à l'avancement et les acomptes reçus des clients ne reflètent pas les services rendus.

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 18 Revenue Recognition

Prestation de services – critères de reconnaissance :

Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services **ne peut être estimé de façon fiable**, le produit des activités ordinaires ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables (***zero benefit method***).

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 18 Revenue Recognition

Intérêts, royalties et dividendes – critères de reconnaissance :

Lorsque :

- (a) il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entité ; et
- (b) le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable.

Le produit des activités ordinaires doit être comptabilisé sur les bases suivantes :

- (a) les intérêts doivent être comptabilisés selon la méthode du taux d'intérêt effectif décrite dans IAS 39, paragraphes 9 et AG5 à AG8 ;
 - (b) les redevances doivent être comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises, selon la substance de l'accord concerné ; et
 - (c) les dividendes doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire à percevoir le paiement est établi.
-

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 18 Revenue Recognition

Illustrative Examples (« *accompany but are not part of IAS 18* »)

- Sale of goods ('bill and hold' sales, goods shipped subject to conditions, lay away sales, sale and repurchase agreements,)
- Rendering of services (Installation fees, financial services fees, investment management fees....)
- Interest, royalties and dividends (licence fees and royalties)

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 11 Contrats de construction

Définition : Un *contrat de construction* est un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation.

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 11 Contrats de construction

Regroupement et division des contrats de construction (*substance over form*)

Lorsqu'un contrat concerne plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque :

- (a) des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif ;
- (b) chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et l'entrepreneur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat afférant à chaque actif ; et
- (c) les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.

Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, doit être traité comme un contrat de construction unique lorsque :

- (a) cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global ;
 - (b) les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale ; et
 - (c) les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.
-

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 11 Contrats de construction Produits et coût du contrat

Les **produits** du contrat doivent comprendre :

- (a) le montant initial des produits convenu dans le contrat ; et
- (b) les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance, dans la mesure (i) où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits, et (ii) où elles peuvent être évaluées de façon fiable.

Les **coûts** du contrat doivent comprendre :

- (a) les coûts directement liés au contrat concerné ;
 - (b) les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat ;
- et
- (c) tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au client selon les termes du contrat.
-

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IAS 11 Contrats de construction

Comptabilisation des produits et charges du contrat

Lorsque le **résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable**, les produits du contrat et les coûts du contrat associés au contrat de construction doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en **fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat** à la fin de la période de présentation de l'information financière. Une perte attendue sur le contrat de construction doit être immédiatement comptabilisée en charges

Lorsque le **résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable** :

- (a) **les produits ne doivent être comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat qui ont été engagés et qui seront probablement recouvrables** ; et
- (b) **les coûts du contrat doivent être comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés.**

Une perte attendue sur le contrat de construction doit être immédiatement comptabilisée en charges

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

Interprétations en la matière (exemple)

IFRIC 13 Programme de fidélisation de clients

Contexte

Les programmes de fidélisation de la clientèle sont utilisés par les entités pour inciter leurs clients à acheter leurs biens ou leurs services. Si un client achète des biens ou des services, l'entité lui octroie des points-cadeaux (souvent appelés « points » ou « points de fidélité »). En contrepartie de ses points-cadeaux, le client peut obtenir des biens ou des services gratuits ou à prix réduits.

Les programmes fonctionnent de diverses manières. Les clients peuvent être tenus d'accumuler un nombre ou une valeur minimum de points-cadeaux avant d'être en mesure de les échanger. Les points peuvent être liés à des achats séparés ou à des groupes d'achats, ou bien encore à une pratique d'achats réguliers sur une période donnée. L'entité peut exploiter elle-même le programme de fidélisation ou bien participer à un programme exploité par un tiers. Les cadeaux offerts peuvent être des biens ou des services fournis par l'entité elle-même et/ou le droit d'obtenir des biens ou des services auprès de tiers.

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

Interprétations en la matière

IFRIC 13 Programme de fidélisation de clients (Juin 2007)

Consensus

Une entité doit appliquer le paragraphe 13 d'IAS 18 et comptabiliser les points-cadeaux en tant qu'éléments identifiables de la transaction, séparément des autres éléments identifiables lors de la vente initiale. La juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir au titre de la vente initiale doit être répartie entre les points-cadeaux et les autres éléments de la vente.

La contrepartie affectée aux points-cadeaux doit être évaluée par référence à leur juste valeur.

Si l'entité fournit elle-même les cadeaux, elle doit comptabiliser la contrepartie affectée aux points-cadeaux en produit lorsque les points-cadeaux sont échangés et qu'elle remplit son obligation de livrer les cadeaux. Le montant du produit comptabilisé sera basé sur le nombre de points-cadeaux qui ont été échangés contre des cadeaux, par rapport au nombre total d'unités dont l'échange était attendu.

Si c'est un tiers qui fournit les cadeaux, l'entité doit apprécier si elle encaisse la contrepartie affectée aux points cadeaux pour son propre compte (c.-à-d. à titre de mandant de la transaction) ou pour le compte du tiers (c.-à-d. à titre d'agent du tiers).

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

Droit comptable belge : absence de notion de réalisation et essentiellement 3 avis de la CNC

- Avis CNC 2012/15 – Commandes en cours d'exécution
- Avis CNC 2012/17 – Reconnaissance des produits et des charges
 - primauté de la prudence sur la réalisation
 - aliénation de biens : transfert de l'essentiel des risques
 - prestation de services : réalisation de l'essentiel de la prestation
- Avis CNC 2013/12 – Reconnaissance des produits et des charges correspondant à des intérêts et des redevances, et de l'affectation de résultats au titre de dividendes et tantièmes et des produits correspondant à des dividendes et tantièmes

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

Quelques réflexions sur ces avis :

- Au plan conceptuel : pas de distinction entre « *revenue recognition* », « *accrual principle* » et « *matching principle* ».....;
 - Inspiration trouvée notamment dans IAS 18 (IE19 et 20) pour l'avis 2012/17 et dans IAS 11 pour l'avis 2012/15;
 - A l'instar de la doctrine : « *rien de spectaculaire ou d'innovant, renvoient en grande partie à des avis antérieurs, met noir sur blanc des règles pressenties, plus ou moins partagées et appliquées par les professionnels et par l'administration fiscale* » (S. Van Crombrugge et L. Pinte)
 - Capacité à résoudre les problèmes rencontrés par les entreprises ?
 - Aucune référence à IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*
-

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers

- **Produit** de la collaboration entre le FASB (US) et l'IASB depuis plusieurs années
 - **But** : remplacer, en principe en 2017, les IFRS actuelles et les centaines de textes en US GAAP et ainsi mettre fin aux incohérences et faiblesses des standards existants, définir un cadre robuste unique pour traiter la problématique de la comptabilisation des produits, améliorer la comparabilité entre les entreprises et secteurs d'activités et fournir plus d'informations utiles aux utilisateurs au moyen d'explications à fournir dans l'annexe des comptes.
 - **Comment** : L'entité devra comptabiliser les produits des activités ordinaires de manière à montrer quand les biens ou les services promis aux clients sont fournis, et à quel montant de contrepartie l'entité s'attend à avoir droit en échange de ces biens ou services.
-

II. COMPTABILISATION DU PRODUIT DES TRANSACTIONS

IFRS 15 – un modèle en 5 étapes

- a) Identifier le contrat conclu avec le client (regroupement, modification ...)
 - b) Identifier les obligations de prestation distinctes (vente de bien et prestation de services)
 - c) Déterminer le prix de la transaction
 - d) Répartir le prix de transaction entre les obligations de prestation distinctes (prix de vente spécifique)
 - e) Comptabiliser les produits lorsque l'entité a rempli une obligation de prestation ou à mesure qu'elle le fait
-

III. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMPOTS DIFFERES

Droit comptable belge :

Comptes statutaires : art. 76 de l'AR du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés – application limitée à la comptabilisation d'impôts différés (passifs) sur les subsides en capital et les plus-values réalisées

Comptes consolidés : avis CNC C105-1 :

« la Commission est d'avis qu'à la question de savoir si une entreprise belge peut activer un avantage fiscal différé pour perte à reporter, l'on peut répondre par l'affirmative, mais moyennant le respect du principe de prudence, qui constitue l'un des principes de base du droit comptable belge et européen, et en application d'une norme étrangère ou internationale qui garantisse que l'imputation des impôts différés se fait de manière cohérente et uniforme. En l'état actuel, la Commission est d'avis que l'IAS 12 Income Taxes est la norme la plus indiquée à cet égard, car elle traite de manière exhaustive de la problématique des impôts différés, et la concordance de cette norme avec la réglementation européenne a fait l'objet d'un examen par le Comité de contact européen

III. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMPOTS DIFFERES

Normes IFRS : IAS 12 *Income Taxes – principes généraux*

- Système général qui implique, sauf exceptions, la comptabilisation de tous les actifs et passifs d'impôts différés;
 - Les impôts différés résultent de différences temporelles (« *temporary differences* »);
 - Une différence temporelle est une différence entre la valeur comptable au bilan (IFRS) d'un actif ou d'un passif et sa base fiscale (le montant attribué à cet actif ou à ce passif à des fins fiscales) qui généreront des montants imposables (différence temporelle imposable) ou déductibles (différence temporelle déductible) dans la détermination du résultat imposable d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée (renversement de la différence temporelle).
-

III. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMPOTS DIFFERES

Normes IFRS : IAS 12 *Income Taxes* – exemples

- **Différences temporelles imposables** : amortissement linéaire dans les comptes (IFRS) et dégressif au plan fiscal ($V_{ca} > B_{fa}$) - comptabilisation d'un passif d'impôts différés (calculé en multipliant la différence temporelle par le taux d'imposition dont l'application est attendue au moment du recouvrement de la valeur comptable de l'actif) (idem pour un instrument financier AFS et donc réévalué à la JV pour autant que la plus-value soit taxée !)
- **Différences temporelles déductibles** : comptabilisation d'une provision pour garantie dans les comptes (IFRS) alors que fiscalement seuls les coûts effectivement encourus du fait de cette obligation sont acceptés ($V_{Cp} > B_{Fp}$) - comptabilisation d'un actif d'impôts différés (calculé en multipliant la différence temporelle par le taux d'imposition dont l'application est attendue au moment du règlement de la valeur comptable du passif)

III. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMPOTS DIFFERES

Normes IFRS : IAS 12 *Income Taxes* – exception à la comptabilisation d'actifs d'impôts différés

- 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, auquel 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).

III. TRAITEMENT COMPTABLE DES IMPOTS DIFFERES

Normes IFRS : IAS 12 *Income Taxes* – principes généraux

- Les actifs d'impôts différés résultent aussi de pertes fiscales reportables et de crédits d'impôts non utilisés.

Les critères de comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant du report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés sont les mêmes que ceux retenus pour la comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant de différences temporelles déductibles. Toutefois, l'existence de pertes fiscales non utilisées constitue une **indication forte que des bénéfices imposables futurs risquent de ne pas être disponibles**. Par conséquent, lorsqu'une entité a un historique de pertes récentes, elle ne comptabilise un actif d'impôt différé au titre de ces pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés que dans la mesure où **elle dispose de différences temporelles imposables suffisantes ou d'autres indications convaincantes montrant qu'elle disposera de bénéfices imposables suffisants** auxquels pourront être imputés les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés (IAS 12, §35).

IV. CONCLUSION

1. Les normes IFRS en matière de « *revenue recognition* » peuvent constituer une intéressante source d’inspiration pour les professionnels comptables et fiscaux. En dépit de sa complexité et des jugements nombreux que son application exigera, la norme IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* ne manquera pas d’avoir, nonobstant le champ d’application très limité des normes IFRS en Belgique, une influence déterminante sur la doctrine comptable belge et sur la pratique comptable des entreprises et de leurs conseils, qu’elles établissent leurs comptes - consolidés ou statutaires - en appliquant les normes IFRS ou le droit comptable belge.
 2. Une bonne compréhension des principes généraux sous-tendant IAS 12 *Income Taxes* est indispensable au fiscaliste belge interne à un groupe rapportant en IFRS et partant aux conseils fiscaux externes dudit groupe
-

Références utilisées

« *Qualification comptable et qualification juridique à l'heure des IFRS* », in Vers une nouvelle relation droit-comptabilité, Centre Français de Droit Comparé, Paris, 2013

« *IFRS 15 Produits des activités ordinaires tirés des contrats avec les clients : une nouvelle norme internationale pour la comptabilisation et l'évaluation du chiffre d'affaires* », Actualités comptables, Mars 2015

« *Les extraits de la base de données de l'EECS : une source de doctrine particulièrement autorisée, pour l'application appropriée et cohérente des normes IFRS !* », C&FP, Mars 2015

Yvan Stempnierwsky

Avocat (Of Counsel)

Head of the Accounting Standards & Financial Reporting Team

Professor UCL & Solvay Brussels School of Economics and Management
Honorary Member of the Belgian Accounting Standards Board

T: + 32.(0)2.743.43.43 + 352.46.62.30
M: + 32.498.91.43.37
E: yvan.stempnierwsky@loyensloeff.com



LOYENS LOEFF

Amsterdam

Arnhem

Aruba

Bruxelles

Curaçao

Dubai

Genève

Hong Kong

Londres

Luxembourg

New York

Paris

Rotterdam

Singapore

Tokyo

Zürich

www.loyensloeff.com