

**Eric DELESALLE**

**LE  
PETIT GUIDE FID  
SUR LA NOTION DE  
L'IMPOT DIFFERE**

**DIFFERENCES TEMPORAIRES  
& DIFFERENCES TEMPORELLES**

---

*édition de novembre 2000*



**Fid Edition**  
BP 158  
92204 - Neuilly sur Seine cedex  
[www.fidedition.com](http://www.fidedition.com)  
[www.fid-ifrs.fr](http://www.fid-ifrs.fr)



- pour tout savoir sur les normes IAS-IFRS:*  
“ Mémo : livret et tirette – IAS et IFRS ”
- pour tout appliquer les techniques comptables :*  
“ 100 difficultés comptables, fiscales et juridiques ”
- pour analyser la notion de sagesse comptable :*  
“ la comptabilité et les dix commandements ”
- pour une synthèse particulière en 100 pages :*  
« Le Petit Guide FID »

sites internet : [www.fidedition.com](http://www.fidedition.com)

[www.fid-ifrs.fr](http://www.fid-ifrs.fr)

**Danger : le photocopillage tue le livre.**

*Le code de la propriété intellectuelle du 1er juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droits. Nous rappelons donc que toute reproduction, partielle ou totale, du présent ouvrage est interdite sans autorisation de l'éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC, 3 rue d'Hautefeuille, 75006 Paris).*

ISBN 2-913787-03-7

© Copyright. Tous droits de reproduction réservés à *FiD Edition*.  
Novembre 2000.

*Le Petit Guide FID sur la notion de l'impôt différé*

---

---

# LE *petit guide* FID

## SUR LA NOTION DE L'IMPOT DIFFERE

---

édition de novembre 2000  
référentiels français, IAS et américain

**Par Eric DELESALLE** *Expert Comptable Diplômé  
Commissaire aux Comptes  
Agrégé d'Economie et Gestion  
Professeur à l'INTEC*

---

### *Ce petit guide* FiD

est rédigé à l'intention des professionnels comptables, des enseignants et des étudiants en comptabilité supérieure (DECF, DESCF, MSTCF, écoles de commerce...) qui cherchent à mieux comprendre, à faire la synthèse et à s'entraîner sur la notion de l'impôt différé, tant dans les comptes individuels que dans les comptes consolidés.

---

© Copyright. Tous droits de reproduction réservés. Novembre 2000.

## **SOMMAIRE DE L'OUVRAGE**

	<i>Pages</i>
<i>Introduction</i>	1
<i>Ière partie :</i> <i>Normalisation technique de la notion de l'impôt différé</i>	
. Présentation	7
. 1.1 - La normalisation comptable en France	
1.1.1 Les règles applicables aux comptes individuels	
1.1.11 Le PCG 1999	9
1.1.12 La doctrine comptable	9
1.1.13 Les évolutions possibles	11
1.1.2 Les règles applicables aux comptes consolidés	
1.1.21 L'obligation de constatation des impôts différés	11
1.1.22 La nouvelle définition du règlement CRC 99-02	12
1.1.23 Les exceptions particulières	13
1.1.24 La reconnaissance des impôts différés actifs	13
1.1.25 Synthèse des sources d'impôt différé	14
1.1.26 Méthodes de calcul	16
1.1.27 Méthode de comptabilisation	17
1.1.28 Précisions en terme de présentation	17
. 1.2 - La normalisation comptable américaine	
1.2.1 Les principes généraux de la norme FAS 109	
1.2.11 Méthode de la conception étendue	18
1.2.12 Calcul selon la méthode du report variable	18
1.2.13 Les sources d'impôt différé sont les différences temporelles	18
1.2.2 Les modalités de reconnaissance des impôts différés actifs	

	<i>Pages</i>
1.2.21 La notion d'échéancier de la norme FAS 96 : une notion abandonnée par la norme FAS 109	20
1.2.22 Cadre général	21
1.2.23 Notion de caractère probant	21
1.2.24 Notion de stratégie d'optimisation fiscale	22
1.2.25 Application pratique	22
1.2.26 Etablissement d'un échéancier de renversement	22
1.2.3 Quelques précisions techniques	
1.2.31 Impôt différé sur les réserves non distribuées des filiales et des sociétés associées (cas de l'intégration globale et de la mise en équivalence)	23
1.2.32 Impôt différé sur les profits de cessions de stocks intra-groupe	24
1.2.33 Impôt différé sur les écarts d'évaluation	24
1.2.4 Précisions en terme de présentation de l'information comptable	
1.2.41 Principe de distinction entre « court terme » et « long terme »	25
1.2.42 Contenu de l'annexe (notes annexes)	25
1.3 - La normalisation comptable internationale	
1.3.1 Les principes généraux de la norme IAS 12	27
1.3.2 Les cas particuliers	
1.3.21 Exceptions à la comptabilisation des passifs d'impôt différé	28
1.3.22 Reconnaissance des actifs d'impôt différé	28
1.3.23 Cas des regroupements d'entreprise	29
1.3.24 Cas de certains actifs et passifs	29
1.3.25 Cas des transactions intra-groupe éliminées en consolidation	30
1.3.3 Les autres précisions techniques	
1.3.31 Evaluation des impôts différés	30
1.3.32 Comptabilisation des impôts différés	30
1.3.33 Présentation des impôts différés	30

	<i>Pages</i>
1.3.4 Comparaison avec la norme FAS 109	
1.3.41 Au niveau du champ d'application	32
1.3.42 En matière de reconnaissance des impôts différés actifs	32
1.3.43 Au niveau formel	32
1.3.44 En matière de précisions techniques	33
1.3.45 En matière de traitement des exceptions	33
1.3.46 En matière de taux d'impôt à retenir	34
1.3.47 Imputation de l'impact au niveau des capitaux propres	35
1.3.48 Impôt différé sur les écarts d'évaluation	35
1.3.49 Présentation de l'impôt différé	35
1.3.5 Comparaison avec le règlement français CRC 99-02	
1.3.51 Exception aux sources d'impôt différé	36
1.3.52 Calcul actualisé de l'impôt différé	36
1.3.53 Reconnaissance des impôts différés actifs	37
1.3.54 Fixation du taux d'impôt à retenir	37
1.3.55 Autres remarques	38
<i>II<sup>e</sup> partie :</i>	
<i>Recensement de vingt cinq cas d'impôt différé</i> <i>Analyse sous forme de tableaux schématiques</i>	43
<i>III<sup>e</sup> partie :</i>	
<i>Cas pratique d'application</i>	
. Enoncé du cas RSF	51
. Corrigé du cas RSF	
- Informations au titre des dispositions de l'article 24-24 du décret comptable	57
- Traitement dans le cadre des comptes consolidés	62
<i>Conclusion</i>	71

	<i>Pages</i>
<u><i>Annexe 1</i></u>	
Bibliographie	75
<u><i>Annexe 2</i></u>	
Glossaire simplifié sur l'impôt différé	79
<u><i>Annexe 3</i></u>	
Tableau comparé des solutions techniques des normes comptables en matière d'impôt différé	81
<u><i>Annexe 4</i></u>	
Extraits du règlement CRC 99-02 sur la comptabilisation de l'impôt sur les résultats dans les comptes consolidés	83

**Liste des abréviations utilisées**

APB	American Principle Board (US)
CNC	Conseil national de la comptabilité
CNCC	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
COB	Commission des opérations de bourse
CPDC	Comité professionnel de doctrine comptable (OEC)
CRC	Comité de la réglementation comptable
FASB	Financial Accounting Standards Board (US)
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
OEC	Ordre des Experts Comptables
OICV	Organisation internationale des organisations de valeurs mobilières (IOSCO en anglais)
OPCVM	Organismes de placement collectif en valeurs mobilières

☞ Note de lecture de ce **PETIT GUIDE FID** :  
Les renvois sont récapitulés *après chaque partie* du guide.



## **INTRODUCTION**

La notion de l'impôt différé commence à devenir une question comptable « à la mode » : études techniques dans les revues spécialisées, regard vigilant des analystes financiers, analyse théorique et pratique comparée (plus de quinze mémoires d'expertise comptable en dix ans sur ce thème), ...

La notion de l'impôt différé est liée à une problématique de rattachement de la charge d'impôt sur les sociétés au résultat : deux conceptions techniques sont, en effet, apparues au cours de ce siècle (tant dans la littérature qu'au niveau des pratiques) :

- d'une part, la conception de *l'impôt exigible* : où seul l'impôt effectivement dû au titre de la période concernée (et déterminé sur la base du « résultat fiscal imposable ») est enregistré en comptabilité ;

- d'autre part, la conception du *report d'impôt* : dans laquelle il est recherché une liaison de rattachement entre le fait comptable et son traitement fiscal.

Dans le cadre de cette dernière conception, plusieurs approches ont été développées par les praticiens (calcul global sur tous les décalages pouvant exister, calcul partiel sur une partie des décalages) et différentes méthodes de calcul ont été pratiquées (calcul selon le report fixe en retenant le taux d'impôt de naissance du décalage, calcul selon le report variable en retenant le taux d'impôt connu qui sera appliqué lors du renversement du décalage).

Cette question peut donc apparaître, dans un premier temps, comme strictement technique.

Or, il n'en est rien.

Les relations entre comptabilité et fiscalité ont toujours été une source d'écrits et de problèmes pratiques importants, certains auteurs n'hésitant pas à considérer qu'il y a eu « rapt » de la comptabilité par la fiscalité, voire de relations « dangereuses » (1)... Il ne fait pas de doute, en tout cas, que cette question concerne tous les pays, qu'ils soient à système comptable « connecté » (avec la fiscalité) ou « déconnecté » (à la fiscalité).

En France, l'article 38 quater de l'annexe III au Code général des impôts (dans sa version actuelle) fixe que : « *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* » : cette connexion rend donc la question de l'impôt différé encore plus importante, la déformation fiscale de l'information économique étant un phénomène bien « connu » des praticiens. En effet, la comptabilité et la fiscalité ont un objectif commun en matière de détermination de la *situation patrimoniale* de l'entreprise, bien qu'elles aient parfois une approche divergente d'un même fait économique.

Cette situation s'explique par la poursuite de finalités par nature différentes :

- la comptabilité doit être un outil de gestion des entreprises et un moyen d'information des parties prenantes ;
- la fiscalité définit, à partir de la comptabilité, l'assiette de l'impôt à payer à l'Etat, dans un cadre où les lois de finances (au moins annuelles !) font évoluer les règles de manière parfois rapide, et souvent erratique...

D'ailleurs, pour Stéphane Griffiths (1985, p. 37) « l' *image fidèle* », chère au nouveau droit comptable français, est tellement marquée par les règles du droit commercial, du droit des sociétés et surtout du droit fiscal, qu'elle ne peut être, peu ou prou, une image économique de l'entreprise. Les documents de synthèse - bilan, compte de résultat, annexe -, malgré toute la bonne volonté des comptables, ne peuvent être un outil infallible pour le gestionnaire-économiste qui est bien souvent obligé de retraiter, de démaquiller cette image de l'entreprise pour mener à bien des contrôles ou prendre des décisions ».

Le « pourquoi » de la notion de l'impôt différé est donc résolument inscrit dans cet objectif assigné à la comptabilité : « donner une image fidèle » (terminologie apparue dans la littérature dès les années 1920 en France).

Il faut reconnaître que la situation en France est assez ambiguë, et que les développements récents de la comptabilité (avec les réformes de 1999) n'ont pas permis de faire évoluer cette situation.

Globalement, l'intérêt pour l'analyse de la question de l'impôt différé est assez récent (2), et les comptes individuels restent basés sur le principe de la comptabilisation de l'impôt exigible (avec des exceptions pour l'enregistrement partiel de certains passifs d'impôt futur). Quant aux comptes consolidés, le nouveau règlement CRC 99-02 a, en conservant la terminologie de la méthodologie de l'arrêté ministériel du 9 décembre 1986, opéré une profonde transformation des règles, dans le cadre de la convergence du système français avec les normes comptables internationales émises par l'IASC.

Parallèlement, aux Etats-Unis, une importante controverse (technique et politique) est survenue au début des années 1990 pour définir des nouvelles règles de suivi des impôts différés ; et une nouvelle norme a même été approuvée par l'organisme normalisateur (le FASB) sans même que son application ait été rendue obligatoire (il s'agit de la norme FAS 96 remplacée par la norme FAS 109)...

Et ce débat d'outre-Atlantique, tant qu'il n'a pas été résolu, a empêché l'IASC d'établir une nouvelle version de la norme 12, pourtant adoptée rapidement dans sa première version (1979), sur cette question.

La justification par rapport au concept de l'image fidèle, et au respect des principes comptables fondamentaux (comme l'indépendance des exercices), n'est donc pas suffisant.

Pour Bernard Colasse (1997, p. 2730), « Etrange instrument donc que la comptabilité... Conçue pour décrire l'entreprise, elle n'en fournit que des images partielles, souvent partiales et toujours floues. Conçue pour informer, pour aider au contrôle et à la prise de décision, elle se prête au leurre, à la mise en scène, à la rhétorique, à la ruse et, quelque fois, à la tromperie. Le chiffre comptable est donc hautement controversable et l'on peut se demander s'il ne trouve pas sa pleine utilité sociale à l'occasion, justement, des controverses qu'il provoque et alimente, jouant un rôle de médiation entre les acteurs sociaux amenés à construire ensemble l'entreprise ».

Il s'agit là de l'autre aspect de l'importance de la question stratégique de l'impôt différé.

La mise en évidence de ce solde, en terme de langage comptable, dévoile en réalité la stratégie de l'entreprise face à la « contrainte » de l'impôt direct.

Et, il n'est pas évident, en effet, que cet aspect incite à une analyse sereine et transparente, même si, dans le contexte français, l'impôt sur les sociétés représente schématiquement 18 % (3) des recettes de l'Etat.

Mais c'est à ce titre que le chercheur comptable, par observation de la réalité, par description et explication de la situation et par analyse des critères de validation (4), peut permettre de faire avancer l'état de *l'art...* (5)

Ce dossier du *Petit Guide FID* est composé de trois parties :

- la *première partie* vise à opérer une analyse technique des normes actuelles relatives à l'impôt différé, en limitant la présentation aux aspects fondamentaux (à l'exclusion des détails et des méthodes pratiques de mise en œuvre), dans le contexte français, puis nord-américain et enfin au titre de la norme révisée IAS 12 ; la norme britannique SSAP 15 n'a pas été retenue dans cet exposé, compte tenu de la position mitigée des britanniques sur cette notion ;
- la *deuxième partie* est réservée à une analyse de qualification de vingt cinq cas pratiques d'impôt différé ;
- la *troisième partie* présente un cas pratique de calcul et de suivi de l'impôt différé, dans le contexte des comptes individuels et consolidés.

Ce dossier se limitera à l'analyse de l'impôt différé en matière d'impôt sur les sociétés, et exclura en conséquence les problématiques attachées à cette notion au regard de l'impôt des commerçants - personnes physiques. En effet, il s'agit d'une autre question de recherche comptable, nécessitant le développement d'une proposition de calcul de l'impôt cédulaire (alors que l'impôt sur le revenu, depuis la réforme de 1965, est un impôt global).

Il faut souligner qu'au niveau du vocabulaire, cette notion a fait l'objet de diverses appellations dans la littérature française : d'abord, appelée « impôt latent » dans les années 1970, elle est devenue « impôt différé » dans les années 1980 (l'impôt latent étant celui réservé aux éventualités) et est restée sous ce vocable aujourd'hui (alors que la notion d'impôt latent n'est plus applicable dans les normes actuelles). Afin d'aider le lecteur, un *mini-glossaire* du vocabulaire moderne est proposé à la fin des commentaires.

Il apparaît comme certain que la question du traitement de l'impôt différé n'est pas aujourd'hui figée dans la comptabilité française. Ce dossier vise à expliquer pourquoi et comment des évolutions sont à attendre, voire même sont à initier.

Liste des renvois

(1) Ce dossier n'envisagera pas les relations entre comptabilité et fiscalité indirecte (à savoir notamment la taxe sur la valeur ajoutée), dont les relations sont d'ailleurs généralement plus « harmonieuses ».

(2) Il est vrai aussi qu'un débat technique comme celui de la méthode de calcul selon le report fixe par rapport au report variable n'était que d'un intérêt secondaire de 1965 à 1985 dans le strict contexte français, le taux d'impôt sur les sociétés étant figé à 50 %...

(3) Soit environ 279 milliards de francs, contre 714 milliards de francs pour la TVA (voir synthèse des recettes du budget français établie par le ministère de l'Economie et des Finances au titre de la loi de finances pour 2001 et reproduite ci-après, page 6).

(4) Ce sont les trois caractéristiques de la pensée scientifique retenus par Gilles-Gaston Granger dans son ouvrage « *la science et les sciences* », Que sais-je ? n° 2710, PUF, p. 45 à 47.

(5) Selon la Commission des études générale du CNC (rapport 1989, document n° 77, p. 27) relatif à l'« étude sur l'évolution de la comptabilité et son utilisation comme moyen d'information de l'entreprise » : « *art, science ou technique, la comptabilité a pour ambition de constituer un système cohérent d'information et de communication au service de l'entreprise aussi bien sur le plan interne que sur le plan externe* ».

↪ *Ci-après : page 6*

Tableau général des recettes budgétaires de l'Etat français, établi en millions de francs.

Source : Préparation de la loi de finances 2001 ; site internet du ministère de l'Economie et des Finances ([www.finances.gouv.fr](http://www.finances.gouv.fr)).

Lire : PLF : projet de loi de finances

*Le Petit Guide FID sur la notion de l'impôt différé*

Désignation des recettes	Résultats 1999	LFI 2000	Évaluations révisées pour 2000	PLF 2001 à structure constante	Évolution à structure constante	Variation de périmètre	PLF 2001	Évolution 2001/2000
<b>1. Impôt sur le revenu</b>	327 606	333 090	341 600	340 550	-0,31%		340 550	-0,31%
<b>2. Autres impôts directs perçus par voie d'émission de rôles</b>	54 014	55 300	53 500	54 300	1,50%		54 300	1,50%
<b>3. Impôt sur les sociétés</b>	268 150	264 650	297 000	325 340	9,54%		325 340	9,54%
-Restitutions d'impôt sur les sociétés	-41 699	-38 000	-44 000	-46 000	4,55%		-46 000	4,55%
Impôt sur les sociétés net des restitutions	226 451	226 650	253 000	279 340	10,41%		279 340	10,41%
Taxe sur les salaires	47 912	50 000	50 000	51 430	2,86%		51 430	2,86%
Prélèvements sur RCM	11 372	11 200	10 300	9 500	-7,77%		9 500	-7,77%
Autres impôts directs	25 204	29 415	33 700	40 030	18,78%		40 030	18,78%
Enregistrement (y c. CRDB)	87 244	81 810	85 900	78 000	-9,20%	-4 000	74 000	-13,85%
Droits de timbre	13 830	13 870	14 700	15 200	3,40%	-4 000	11 200	-23,81%
Taxe intérieure sur les produits pétroliers	161 690	167 140	166 377	167 570	0,72%		167 570	0,72%
autres produits des douanes	11 381	10 500	11 000	11 400	3,64%		11 400	3,64%
Taxe sur la valeur ajoutée	841 447	858 246	873 900	901 520	3,16%		901 520	3,16%
-Remboursements de TVA	-170 424	-177 000	-182 000	-187 000	2,75%		-187 000	2,75%
Taxe sur la valeur ajoutée nette des remboursements	671 023	681 246	691 900	714 520	3,27%		714 520	3,27%
Autres impôts indirects	44 894	7 231	7 700	7 943	3,16%	1 387	9 330	21,17%
<b>recettes fiscales brutes</b>	<b>1 894 744</b>	<b>1 882 452</b>	<b>1 945 677</b>	<b>2 002 783</b>	<b>2,94%</b>	<b>-6 613</b>	<b>1 996 170</b>	<b>2,60%</b>
A déduire : Remboursements et dégrèvements dont	-329 136	-331 230	-360 520	-366 970	1,79%		-366 970	1,79%
<b>Recettes fiscales nettes</b>	<b>1 565 608</b>	<b>1 551 222</b>	<b>1 585 157</b>	<b>1 635 813</b>	<b>3,20%</b>	<b>-6 613</b>	<b>1 629 200</b>	<b>2,78%</b>
Prélèvements sur les recettes de l'Etat	-267 705	-288 035	-284 012	-307 037	8,11%		-307 037	8,11%
<b>recettes fiscales nettes des R&amp;D et des prélèvements</b>	<b>1 297 903</b>	<b>1 263 187</b>	<b>1 301 145</b>	<b>1 328 776</b>	<b>2,12%</b>	<b>-6 613</b>	<b>1 322 163</b>	<b>1,62%</b>
<b>Recettes non fiscales (hors recettes d'ordre)</b>	<b>151 444</b>	<b>183 344</b>	<b>180 285</b>	<b>185 994</b>	<b>3,17%</b>	<b>1 982</b>	<b>187 976</b>	<b>4,27%</b>
<b>Recettes nettes totales du budget général, hors recettes d'ordre</b>	<b>1 449 347</b>	<b>1 446 531</b>	<b>1 481 430</b>	<b>1 514 770</b>	<b>2,25%</b>	<b>-4 631</b>	<b>1 510 139</b>	<b>1,94%</b>

## **Ière partie**

### **Normalisation technique** **de la notion de l'impôt différé**

La présente partie vise à présenter successivement l'état actuel de la normalisation comptable sur la notion de l'impôt différé en France (§ 1.1), aux Etats-Unis (§ 1.2) et au niveau de l'IASC (§ 1.3). En annexe 3, il est récapitulé - sous forme d'un tableau schématique - les éléments comparés fondamentaux de ces concepts et normes.

Les explications données sont assez techniques, bien que les commentaires ont essayé, autant que faire se peut, d'éliminer les questions de pure technicité, et d'exclure la présentation de l'évolution historique des normes ; l'objet de ces commentaires est, en effet, de décrire la technique comptable, afin de pouvoir mieux comprendre l'information comptable communiquée par les entreprises dans ce cadre.

Il a été exclu de cette analyse l'étude de la normalisation applicable au Royaume-Uni.

En effet, des évolutions sont attendues à court et moyen terme au Royaume-Uni et on peut raisonnablement estimer qu'il s'agira de choisir entre la solution de la comptabilisation limitée à l'impôt exigible, et la solution retenue par l'IASC, dont les traitements s'avèrent être « compatibles » avec les principes développés par la norme américaine FAS 109.

Les commentaires réservés à l'analyse internationale comprennent aussi une analyse de la compatibilité des solutions retenues avec les normes américaines et françaises. L'élaboration de la norme IAS 12 révisée a été assez discutée au niveau du Board de l'IASC, Gilbert Gélard précisant même que (1993, p. 14), « faire une norme internationale sur l'impôt sur les bénéfiques est un exercice difficile. Plus encore peut-être que dans les autres domaines, il faut trouver un juste équilibre entre les principes et les détails ». En effet, la normalisation de l'IASC a pris, au cours de la période récente, une importance majeure avec :



- d'une part, l'adoption officielle de son nouveau mode de fonctionnement (avec une totale émancipation par rapport à l'IFAC et une structure de travail ressemblant à celle du FASB) ;
- d'autre part, la recommandation adoptée le 17 mai 2000 par l'OICV, à l'attention des autorités de régulation boursière membres de l'organisation, d'accepter - lors des cotations en bourse transfrontalières - que les états financiers des sociétés soient libellés en référentiel IAS <sup>(1)</sup> ;
- enfin, l'adoption par la Commission européenne en juin 2000 <sup>(2)</sup> d'une communication officielle annonçant que « d'ici la fin 2000 des propositions visant à obliger toutes les sociétés européennes cotées sur un marché réglementé à élaborer leurs comptes consolidés conformément aux normes IAS » seront prises, pour une application « au plus tard en 2005 », avec la faculté pour les Etats membres d'étendre ce dispositif aux comptes individuels des entreprises non cotées.

Ces éléments d'évolution récente nécessitent donc, tant pour les normalisateurs que pour les praticiens et chercheurs, une meilleure connaissance des solutions techniques retenues par l'IASC.



## **1.1.- LA NORMALISATION COMPTABLE EN FRANCE**

### **1.1.1.- Les règles applicables aux comptes individuels**

#### *1.1.11 Le PCG « 1999 »*

Le PCG issu de l'arrêté ministériel du 22 juin 1999 (mis à jour régulièrement par les règlements homologués du CRC) ne comporte pas de précisions particulières sur le mode de rattachement de l'impôt sur les bénéfices.

Sur ce point, il n'apporte donc aucune modification par rapport au PCG 1982.

Il demeure donc applicable deux principes :

- d'une part, il existe une provision pour impôt dans la liste des comptes (compte 155) ; son contenu, qui était défini dans la 4<sup>e</sup> édition du PCG 1982, a été repris dans les mêmes termes par l'avis CNC 00-01 du 20 avril 2000 (sur les passifs) qui fixe que ce poste enregistre « la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais *différée* dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs » ;

- d'autre part, l'annexe (du système développé) doit comprendre, si cette information est significative, l'indication « des accroissements et des allègements de la dette future d'impôt provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle » (cette distinction correspondant aux notions d'impôt différé et d'impôt latent).

#### *1.1.12 La doctrine comptable*

Il n'y a pas eu « directement » d'actualité récente sur le thème de la comptabilisation de l'impôt différé, sauf à rappeler les principales positions suivantes (encore applicable aujourd'hui) :

i. En février 1987, l'OEC a adopté la recommandation (appelée par la suite avis sur les principes comptables) n° 1.20 relative à la comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices, avec les objectifs suivants :

- apporter des éclaircissements de vocabulaire (notion d'impôt différé, d'impôt latent, de report variable, de report fixe, de conception étendue, de conception restrictive, ...), qui depuis lors a généralement évolué ;
- opérer un inventaire pratique des sources d'impôt différé ;

- rappeler l'obligation de comptabiliser l'ensemble des impôts différés dans les comptes consolidés, conformément au référentiel de la méthodologie du 9 décembre 1986 ;

- préconiser la comptabilisation dans les comptes individuels de l'impôt différé, à l'exclusion des impôts différés passifs attachés aux provisions réglementées et aux subventions d'investissement (ces postes étant compris pour leur montant brut total dans la notion de « capitaux propres » fixée par l'article 22 du décret du 22 novembre 1983), en intégrant même une codification des comptes à utiliser...

Un groupe de travail a été réuni au sein du CPDC en 1997 pour élaborer une réécriture de cette recommandation, mais les travaux n'ont pas été repris par l'OECD.

ii. Suite à la diffusion du texte de 1987, le secrétariat général du CNC a publié une note d'information rapide en avril 1987 (document 65) pour indiquer que « s'agissant des comptes individuels, la recommandation évoquée ci-dessus doit, de toute évidence, être considérée comme une suggestion, relevant de la doctrine comptable, adressée aux autorités chargées de faire évaluer la normalisation et la législation. Elle ne peut, bien entendu, être regardée comme astreignant les entreprises à s'écarter des dispositions prévues par les textes en vigueur » !

Ce rappel (à l'ordre...) n'a fait que confirmer « l'esprit » du PCG 1982 : la technique comptable pour l'enregistrement de l'impôt est celle de l'impôt exigible, même si « la lettre » ne le prévoit pas explicitement et qu'il faut, dans certains cas, opérer une dotation à la provision pour impôt !

iii. D'ailleurs, la Commission des études comptables de la CNCC, en réponse aux questions pratiques posées par les commissaires aux comptes, a « rappelé qu'il n'existe toujours pas, à ce jour, de texte légal ou réglementaire traitant de la fiscalité différée dans les comptes annuels, si ce n'est l'article 24-24 du décret du 29 novembre 1983 relatif au contenu de l'annexe (...) » (Bulletin CNCC n° 84, décembre 1991, p. 578) et a considéré que « l'inscription dans les comptes annuels d'un solde net actif résultant de différences temporaires n'apparaît pas entièrement compatible avec les dispositions légales et réglementaires en vigueur » (Bulletin CNCC n° 90, juin 1993, p. 286) (3) : d'où « l'extrême prudence » (4) demandée aux commissaires aux comptes en ce domaine !

iv. En pratique, l'impôt exigible est donc complété par une provision pour impôt (impôt différé passif) dans certains cas particuliers :

- étalement des plus-values à court terme sur une certaine période ;
- fusions et opérations assimilées soumises au régime fiscal de faveur ;
- et, généralement, impôt futur attaché aux contrats de crédit-bail immobilier (réintégrations à opérer lors de la levée de l'option d'achat) (5).

Le reste des impôts différés est donc, en principe, mentionné en annexe.

On pourrait considérer qu'il s'agit d'une forme d'application de la méthode partielle de reconnaissance des impôts différés, mais ce concept n'est pas réellement justifié et n'est plus d'actualité dans le contexte de la normalisation comptable actuelle. Cette position n'est donc pas justifiée au plan technique.

#### *1.1.13 Les évolutions possibles*

Il est facile de proposer une solution technique de suivi particulier de l'impôt différé sur les provisions réglementées et les subventions d'investissement, comme le montre le cas pratique de la III<sup>é</sup> partie.

Le recensement des principaux cas d'impôt différé est aussi un travail assez aisé, pour les cas les plus courants. Les tableaux synthétiques d'analyse des sources d'impôt différé dans le cadre de la fiscalité actuelle de l'impôt sur les sociétés établis en II<sup>é</sup> partie à cette étude le prouvent...

Aucun argument technique n'empêche donc, en réalité, la comptabilisation de l'impôt différé dans les comptes individuels... Si le normalisateur le souhaite !

### **1.1.2.- Les règles applicables aux comptes consolidés**

*Les textes de base du règlement CRC 99-02 sont reproduites en annexe 4 infra.*

#### *1.1.21 L'obligation de constatation des impôts différés*

Les impôts différés doivent être obligatoirement comptabilisés dans les comptes consolidés, conformément à l'article 248-11 du décret du 23 mars 1967. Cette règle a été introduite par le décret du 17 février 1986 conformément à l'article 29 (alinéas 3 à 5) de la VII<sup>é</sup> directive européenne du 13 juin 1983 (6).

Les impôts différés sont à calculer sur quatre bases principales, à savoir :

- les décalages temporaires entre résultat comptable et résultat fiscal au titre des produits et des charges (c'est l'analyse par le résultat) (7) ;
- les éliminations spécifiques de consolidation, à savoir notamment impôt différé passif sur les provisions réglementées, dont les soldes doivent être éliminés de la consolidation ;
- les écritures spécifiques de consolidation, notamment au titre des aménagements (homogénéisation, retraitements de méthodes optionnelles,...), et des éliminations des opérations réciproques (qui peuvent donner lieu à la constatation d'impôt différé actif et d'impôt différé passif) ;
- l'impôt différé actif au titre des déficits fiscaux reportables (à savoir les déficits reportables en avant et les amortissements réputés différés), « dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux futurs est probable ».

#### *1.1.22 La nouvelle définition du règlement CRC 99-02*

Selon le règlement CRC 99-02 du 29 avril 1999 (homologué par arrêté ministériel le 22 juin 1999, et applicable aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000) (§ 311), la notion de différences temporaires est à comprendre dans la version retenue par la norme FAS 109 et IAS 12, à savoir qu'elle apparaît « dès lors que la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est différente de sa valeur fiscale ». Elles correspondent, dans la nouvelle terminologie de la traduction officielle des normes comptables internationales, aux *différences temporelles* ; mais ce terme n'a pas été repris dans le règlement du CRC, puisque l'article 248-11 du décret de 1967 cité *supra* n'a pas été modifié...

Cette définition englobe les mêmes sources que celles visées précédemment, mais comprend aussi en tant qu'élément à prendre en considération les écarts d'évaluation (mis en évidence lors de l'entrée d'une société dans le périmètre de consolidation), les plus-values fiscales sur les éléments non amortissables en sursis d'imposition jusqu'à leur cession (exemples d'application : plus-values en provenance d'une société absorbée, plus-values de la réévaluation légale de 1976, ...), la quote-part détenue dans les réserves des sociétés consolidées et non encore distribuées, etc.

Sous le même mot (différence temporaire, c'est-à-dire « *ce qui ne s'exerce que pendant un temps limité* » selon le dictionnaire Larousse) le contenu technique va donc être beaucoup plus large... En outre, la notion d'impôt latent (c'est-à-dire d'impôt éventuel, dépendant de la survenance d'une

décision de gestion non encore prise ou d'un événement extérieur) n'existe plus.

#### *1.1.23 Les exceptions particulières*

Le règlement CRC 99-02 (§ 313) a prévu trois exceptions importantes où, malgré le fait que la définition inclut ces éléments dans la base d'impôt différé, il n'y a pas de passif d'imposition différée à calculer ; il s'agit des éléments suivants (8) :

- des écarts d'acquisition ;
- de la différence entre valeur comptable et valeur fiscale en matière d'amortissements de certains actifs (comme les véhicules de tourisme), puisque malgré l'application d'un plafond dans la déductibilité des amortissements (120.000 F dans le cadre de la réglementation actuelle sur les véhicules de tourisme), ce sont les amortissements comptables qui sont retenus dans le calcul du résultat fiscal de cession (et non les seuls amortissements fiscalement déduits) (9) ;
- des écarts d'évaluation « portant sur des actifs incorporels généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise ».

Si les deux premiers cas sont compatibles avec les prescriptions de l'IASC (voir *infra*) (40), le dernier cas constitue une spécificité de la normalisation française. S'il peut se justifier par le fait d'éviter la constatation d'impôts différés passifs qui ne seront, en pratique, jamais payés, il s'agit d'une « dérogation » importante...

En ce qui concerne les distributions de dividendes, le règlement CRC 99-02 fixe (§ 314) que :

- pour les sociétés consolidées : ne sont à constater que les impôts non récupérables sur les « distributions décidées ou probables » (aussi, l'écart entre valeur comptable et valeur fiscale des titres n'entraînera pas d'impôt différé passif si la distribution n'est pas « probable », bien que ce mot ne soit pas défini...);
- pour la société consolidante (vis-à-vis de ses actionnaires) : il n'y a pas d'impôt différé à constater.

#### *1.1.24 La reconnaissance des impôts différés actifs*

Le règlement CRC 99-02 (§ 312) précise que :

- si leur récupération ne dépend pas des résultats futurs : ils sont alors « retenus à hauteur des passifs d'impôts différés déjà constatés arrivant à

échéance dans la période au cours de laquelle ces actifs deviennent ou restent récupérables » ;

- ils peuvent être pris en compte, en cas d'excédent sur les passifs, s'il est probable que l'entreprise pourra les récupérer grâce à l'existence d'un bénéfice imposable attendu au cours de cette période : « il est présumé qu'un tel bénéfice n'existera pas lorsque l'entreprise a supporté des pertes récentes au cours des deux derniers exercices sauf à apporter des preuves contraires convaincantes, par exemple si ces pertes résultent de circonstances exceptionnelles qui ne devraient pas se renouveler dans un avenir prévisible ou si des bénéfices exceptionnels sont attendus ».

#### *1.1.25 Synthèse des sources d'impôt différé*

De manière schématique, on peut présenter les principales sources d'imposition différée (dans la conception nouvelle posée par le règlement) comme suit :



Désignation	Source d'impôt différé actif : <i>créance d'imposition différée</i>	Source d'impôt différé passif : <i>dette d'imposition différée</i>
1. Différences temporaires entre résultat comptable et résultat fiscal (à partir du tableau 2058)	OUI	OUI
2. Provisions réglementées (dont la reprise sera fiscalement imposable) <i>Exemple de provisions imposables dans le futur : provisions pour hausse de prix.</i> <i>Exemple de provisions non imposables dans le futur : provisions pour investissement (si le réinvestissement est opéré).</i>		OUI
3. Subventions d'investissement : - maintenues en capitaux propres (solution à déconseiller) - virées en compte de régularisation ou en actif soustractif (solution préférable)		OUI NON
4. Ecritures spécifiques de consolidation : retraitements (11), reclassements, éliminations	OUI	OUI
5. Déficit fiscal (en avant) et amortissements réputés différés : - à hauteur des impôts différés passifs - pour l'excédent : . si imputation future probable . si imputation future non probable	OUI  OUI NON	
6. Impôt à payer au titre des dividendes à recevoir des sociétés filles (en principe : impôt à payer sur la quote-part des frais et charges, estimée à 5 % des dividendes bruts) <i>Nota : sont aussi à inclure les impositions attachées aux distributions probables de réserves (l'impôt différé peut alors concerner les suppléments d'impôts et le précompte mobilier dûs au niveau de la société distributrice)</i>		OUI
7. Ecarts d'évaluation affectés à des éléments identifiables : - écarts positifs hors éléments incorporels non amortis non cessibles séparément de l'entreprise acquise - écarts positifs sur actifs incorporels non amortis non cessibles séparément de l'entreprise acquise - écarts négatifs	OUI	OUI NON
8. Plus-values fiscales en sursis d'imposition au titre de régimes fiscaux spécifiques : fusions soumises au régime de faveur, réévaluation légale 1976, ... (plus-values sur actifs non amortissables non imposées lors de ces opérations)		OUI

9. Ecart d'acquisition (positifs)		NON
10. Frais accessoires d'achat (coûts directs) des titres de participation des sociétés consolidées par intégration globale, réimputés en consolidation à la valeur d'entrée pour le calcul des écarts d'évaluation et de l'écart d'acquisition alors que, dans les comptes individuels, ces frais sont imputés dans les comptes de charges par nature et sont déductibles du résultat fiscal		OUI

*Remarque : la mise en œuvre du régime (optionnel) d'intégration fiscale entraîne des traitements particuliers, notamment au titre des conséquences en matière d'impôt différé sur les provisions sur comptes internes.*

#### *1.1.26 Méthode de calcul*

Le règlement CRC 99-02 (§ 3150) retient le calcul selon la méthode du report variable, c'est-à-dire qu'il faut retenir les taux d'impôt résultant des « textes fiscaux en vigueur à la clôture de l'exercice et qui seront applicables lorsque la différence future se réalisera », c'est-à-dire qu'on retient uniquement les taux officiellement votés par le Parlement avant la date de clôture de l'exercice et qui sont fixés pour le futur (le cas échéant, il faut donc opérer un tableau de calcul par date d'échéance si les taux varient dans le temps) ; les modifications fiscales votées par le Parlement après la clôture, même si elles sont définitivement fixées avant la date d'établissement des comptes et se rapportent à l'exercice en cours, ne sont pas à prendre en considération.

Le règlement ne permet donc plus de retenir le calcul selon la méthode du report fixe (où les impôts différés sont estimés à partir du taux en vigueur au cours de l'exercice de naissance des décalages). En outre, le calcul partiel (excluant les décalages se compensant d'une année à l'autre) n'est plus possible (seul est applicable le calcul global, incluant toutes les sources d'imposition différée comme mentionné ci-dessus).

Le règlement précise enfin que « les actifs et passifs d'impôts différés sont actualisés lorsque les effets de l'actualisation sont significatifs et qu'un échéancier fiable de reversement peut être établi. Il n'y a pas lieu d'actualiser l'impôt différé calculé sur une différence temporaire engendrée par une opération comptabilisée pour une valeur déjà actualisée, par exemple sur les provisions pour retraites ».



Toutefois, aucune précision n'est formulée sur les modalités du traitement comptable des effets de l'actualisation...

#### *1.1.27 Méthode de comptabilisation*

En principe, l'impôt différé est constaté en contrepartie du résultat.

Toutefois, le règlement CRC 99-02 (§ 3151) fixe que « lorsque l'opération affecte les capitaux propres, la contrepartie de l'impôt différé affecte directement les capitaux propres (...) L'effet des variations de taux d'impôt et de règles fiscales sur les actifs et passifs d'impôt différé existants affecte le résultat, même lorsque la contrepartie de ceux-ci a été comptabilisée à l'origine directement en capitaux propres ».

#### *1.1.28 Précisions en terme de présentation*

Le règlement CRC 99-02 confirme qu'il ne faut maintenir qu'un seul compte de créance ou de dette (provision pour impôt) par entité fiscale, quelle que soit l'échéance (§ 3152).

Au niveau de l'annexe, il faut noter que le règlement CRC 99-02 oblige la mention d'une information nouvelle par rapport à la méthodologie de 1986 : il s'agit de l'indication du « rapprochement entre la charge d'impôt totale comptabilisée dans le résultat et la charge d'impôt théorique calculée en appliquant au résultat comptable avant impôt le taux d'impôt applicable à l'entreprise consolidante sur la base des textes fiscaux en vigueur » (§ 316).

## **1.2.- LA NORMALISATION COMPTABLE AMERICAINE**

### **1.2.1.- Les principes généraux de la norme FAS 109**

Les trois caractéristiques de base de la norme FAS 109 sont les suivantes :

#### *1.2.11 Méthode de la conception étendue*

La norme FAS 109 a fait le choix de la prise en compte de tous les impôts différés, afin d'éviter les inconvénients conceptuels et pratiques du calcul partiels, dans le cadre d'une approche « bilan ».

Ce choix technique étant posé, la norme l'applique tant au niveau des dettes d'impôt différé (passif) qu'au niveau des créances (actif). La logique conceptuelle est ainsi respectée, et le principe de prudence va nécessiter une analyse de probabilité de recouvrement, qui entraînera - en cas de besoin - la constatation d'une provision pour dépréciation (voir § 1.2.12 *infra*).

Mécaniquement, dans cette notion, l'impôt différé est calculé chaque année en terme bilantiel, le résultat étant « limité » à la constatation de la variation. La norme FAS 109 prévoit la compensation des soldes au niveau de chaque société, mais pas au niveau du groupe.

La norme FAS 109 ne prévoit pas la possibilité de procéder à un calcul actualisé, d'autant plus que l'établissement d'un échéancier précis de renversement est limité à des cas particuliers.

#### *1.2.12 Calcul selon la méthode du report variable*

Alors que la norme APB 11 retenait le report fixe, la norme FAS 109 (comme la norme FAS 96) retient la méthode du report variable.

Il s'agit donc d'opérer un calcul de créances ou de dettes de bilan, en harmonie avec les principes comptables et les définitions des actifs et des passifs.

Chaque année, on applique à la base d'impôt différé le taux d'impôt correspondant au (x) taux légalement approuvé (s) auquel (auxquels) sera imposé l'élément au cours de la période de renversement.

#### *1.2.13. Les sources d'impôt différé sont les différences temporelles*

Alors que la norme APB 11 retenait la notion de « *timing difference* », la norme FAS 109 retient la notion de « *temporary difference* », traduite par généralement (par référence à la norme IAS 12, voir *infra*) par différence temporelle.

On est passé de la notion de différences entre résultat comptable et résultat fiscal (traduite généralement par différences temporaires) à la notion de différences entre valeur comptable et valeur fiscale (12) des actifs et passifs (avec des exceptions, comme l'écart d'acquisition), car il s'est avéré que la première notion ne permettait pas de saisir « tous » les décalages.

Le concept est le suivant : les actifs figurant au bilan seront au moins réalisés à leur valeur comptable et les passifs seront réglés pour les montants inscrits au bilan : aussi, si les valeurs comptables sont différentes des valeurs fiscales, ces différences induiront implicitement des effets fiscaux futurs. Ces effets résulteront du renversement futur de ces différences. Il s'agit des sources de l'impôt différé.

Sylvie Ourvois, dans son mémoire d'expertise comptable (1998, annexe I-5), a matérialisé dans ce tableau synthétique la qualification pratique de cette nouvelle définition :

<b>cas</b>	<b>élément de bilan actif</b>	<b>élément de bilan passif</b>
valeur comptable > valeur fiscale	<i>impôt différé passif</i>	<i>impôt différé actif</i>
valeur comptable < valeur fiscale	<i>impôt différé actif</i>	<i>impôt différé passif</i>
valeur comptable = valeur fiscale	<i>néant</i>	<i>néant</i>

Ainsi, il y a huit sources principales de différences temporelles distinguées par la norme FAS 109 (seuls les quatre premières étaient visées par la norme APB 11) :

- les produits imposables sur un exercice postérieur à celui de leur prise en compte en comptabilité ;
- les charges comptabilisées au cours d'un exercice et déductibles de la base fiscale imposable ultérieurement ;
- les produits non comptabilisés car considérés comme non réalisés du point de vue comptable, mais inclus dans le bénéfice imposable ;
- les charges déductibles fiscalement immédiatement mais non encore comptabilisés ;
- la réduction de l'assiette fiscale d'un actif amortissable suite à l'obtention d'un crédit d'impôt (*il s'agit d'un cas propre à la fiscalité américaine*) ;
- l'aide fiscale à l'investissement (comptabilisée en moins du coût de l'immobilisation, alors que fiscalement elle vient immédiatement en

réduction de l'impôt à payer) (*il s'agit d'un cas propre à la fiscalité américaine*) ;

- l'indexation fiscale de la valeur de certains actifs sur l'inflation ;
- les différences résultant de la réestimation des actifs et passifs d'une société suite à une fusion ou à son entrée dans le périmètre de consolidation.

### **1.2.2 Les modalités de reconnaissance des impôts différés actifs**

*1.2.21 La notion d'échéancier de la norme FAS 96 : une notion abandonnée par la norme FAS 109...*

Une grande innovation de la norme FAS 96 était que les impôts différés actifs et passifs devaient être calculés dans le cadre d'un échéancier très strict, excluant toute prise en compte d'événements futurs à l'exception du renversement des différences temporaires. Cette approche, bien que quasi-mécanique, était généralement extrêmement complexe... Et a fait l'objet de nombreuses contestations par les praticiens (en effet, le calcul des impôts différés nécessitait un exercice de planification détaillée des dates de renversement des différences temporaires, ainsi que la préparation d'une hypothétique déclaration fiscale pour chacune des années de l'échéancier ; c'est notamment cette dernière notion qui a été très critiquée, car considérée comme irréalisable au plan pratique...).

En outre, selon Philippe Degonzague (1993, p. 15), « l'hypothèse selon laquelle aucun événement futur autre que le renversement des différences temporaires ne pouvait être pris en compte limitait considérablement la reconnaissance d'impôts différés actifs. En effet, leur reconnaissance n'était donc possible que s'ils pouvaient, soit être imputés sur des impôts effectivement acquittés pendant la période légale de report en arrière (carry-back), soit être imputés sur des impôts différés passifs ultérieurs résultant du renversement de différences temporaires. De ce fait, FAS 96 ne permettait généralement la reconnaissance d'impôts différés actifs que si leur réalisation était quasi-certaine. Cette rigidité a tout particulièrement posé un problème lors de la publication de la norme FAS 106 (d'application obligatoire à partir de 1993), selon laquelle l'ensemble des avantages accordés aux salariés autres que les retraites doivent être provisionnés. FAS 96, s'il était appliqué, ne pouvait que prohiber ou considérablement réduire la reconnaissance d'impôts différés actifs relatifs à ces charges qui étaient généralement à long terme ».

Aussi, contrairement à la norme 96, la norme FAS 109 ne prévoit plus cette obligation d'échéancier (voir toutefois ci-après les conditions particulières

de son établissement) et impose la constatation de tous les impôts différés actifs (des différentes sources), et leur maintien à l'actif dès lors que leur réalisation « est plus probable qu'improbable » (« *more likely than not* »).

### *1.2.22 Cadre général*

Selon la norme FAS 109, la réalisation future d'impôts différés actifs dépend des profits imposables futurs réalisés dans la période légale de report en avant et de report en arrière des déficits fiscaux.

Le FAS 109 distingue quatre sources de profits imposables futurs :

- (1) l'existence de passifs d'impôt différé sur lesquels viendront s'imputer les déductions futures (comme pour la norme FAS 96) ;
- (2) la réalisation dans le futur de produits imposables autres que le renversement de différences temporaires et les reports déficitaires (c'est une nouveauté par rapport à la norme FAS 96) ;
- (3) la possibilité de reporter en arrière les déductions futures (mécanisme de type *carry back*) pour réduire l'impôt payé au titre de l'exercice en cours, ou au titre de l'un des exercices compris dans la période légale de report en arrière (comme pour la norme FAS 96) ;
- (4) l'existence d'une stratégie fiscale permettant à l'entreprise d'éviter la perte d'un avantage fiscal (disposition plus souple que celle fixée par la norme FAS 96).

Il faut noter que le deuxième cas permet de reconnaître des impôts différés actifs si l'entreprise prévoit de réaliser des profits futurs imposables autres que ceux résultant du renversement de différences temporaires imposables ; cette situation était spécifiquement exclue par la norme FAS 96.

### *1.2.23 Notion de caractère probant*

Le caractère probable des profits futurs doit être basé sur l'existence d'éléments probants à la clôture de l'exercice.

- (1) Exemples d'éléments probants favorables cités par la norme FAS 109 : existence d'un carnet de commandes fermes, générateur de bénéfices futurs ; existence d'un historique de résultats bénéficiaires réguliers dans lequel l'existence de pertes éventuelles ne serait attribuable qu'à des événements exceptionnels.
- (2) Exemples d'éléments probants défavorables cités par la norme FAS 109 : existence de pertes lors des plus récents exercices ; historique de pertes fiscales reportables non encore utilisées et venant à expiration ; comptes prévisionnels en perte pour le ou les exercices suivants ; existence

d'incertitudes sur des transactions en cours ou d'engagements dont le dénouement défavorable pourrait affecter de façon significative les résultats futurs.

#### *1.2.24 Notion de stratégie d'optimisation fiscale*

La norme FAS 109 prévoit aussi la prise en compte de stratégies d'optimisation fiscale dans le but d'accélérer l'utilisation de pertes fiscales reportables et d'assurer la réalisation d'impôts différés actifs.

Deux conditions sont prévues pour qualifier une opération de stratégie fiscale intégrée dans le calcul des impôts différés :

- d'une part, elle doit être prudente et avisée : la direction de la société doit avoir la possibilité et l'intention de la mettre en place si cela s'avère nécessaire ;

- d'autre part, elle doit représenter une opération que l'entreprise n'aurait généralement pas réalisée dans le cadre normal de son activité mais qu'elle prévoit d'effectuer pour permettre l'utilisation d'une perte fiscale.

En tant qu'exemples d'opérations pouvant dans entrer ce cadre, on peut citer la cession-bail, les fusions de sociétés, l'option pour l'intégration fiscale...

#### *1.2.25 Application pratique*

Au plan méthodologique, il convient de suivre distinctement les impôts différés actifs et les impôts différés passifs, car il y a deux étapes de traitement :

(1) D'abord, leur constatation en totalité, quels que soient leurs sources et le caractère probable de leur réalisation ; la réalisation d'un échéancier de renversement n'est donc plus nécessaire en principe (voir toutefois infra).

(2) Ensuite, il faut constituer une « provision pour dépréciation » (*valuation allowance*) totale ou partielle des impôts différés actifs s'il est plus probable qu'improbable qu'ils ne soient pas réalisés (étant à rappeler que le bilan est présenté en net au niveau de l'actif, le détail de la provision étant donné dans les notes annexes) (13).

Cette provision est nécessaire lorsqu'il est plus probable qu'improbable (probabilité supérieure à 50 %) que les actifs d'impôt ne soient pas réalisés.

#### *1.2.26 Etablissement d'un échéancier de renversement*

Dans la norme FAS 109, l'établissement d'un échéancier (le cas échéant simplifié) de renversement n'est nécessaire que dans des circonstances particulières :



- lorsque les perspectives d'évolution de l'entreprise sont peu favorables et lorsque la réglementation fiscale en vigueur ne permet un report en avant et en arrière des déficits que sur une période relativement courte et que les résultats prévisionnels de la société sont trop irréguliers pour permettre d'assurer la réalisation des impôts différés actifs ; dans ces situations, il est nécessaire de préparer un échéancier pour déterminer dans quelle mesure les impôts différés actifs seront compensés par le renversement de différences temporaires imposables ;
  - lorsqu'un changement de taux d'impôt est voté mais que son application n'est prévue que sur un exercice ultérieur ; il est alors nécessaire de planifier le renversement des différences temporaires pour déterminer celles auxquelles le nouveau taux sera applicable.
- Ces dispositions constituent une différence notable avec la norme FAS 96.

### **1.2.3 Quelques précisions techniques**

*1.2.31 Impôt différé sur les réserves non distribuées des filiales et des sociétés associées (cas de l'intégration globale et de la mise en équivalence)*  
Pour la norme FAS 109, il existe une différence temporelle entre la valeur fiscale des titres d'une filiale et sa valeur comptable en consolidation (intégrant la quote-part de capitaux propres, c'est-à-dire les réserves non distribuées) : il y a donc un impôt différé passif à calculer au titre de l'impôt de distribution (auparavant, cette question était traitée par la norme APB 23 qui fixait que ce passif d'impôt différé n'était à constater que s'il existait des éléments suffisants permettant de penser que ces résultats resteraient investis dans les filiales).

Deux exceptions importantes ont cependant été prévues :

- d'une part, l'obligation de constater les impôts différés sur les réserves non distribuées n'est que prospective (c'est-à-dire qu'en pratique, il n'y a pas d'impôt différé sur les réserves accumulées jusqu'au 31 décembre 1992) ;
- d'autre part, cette disposition ne s'applique pas pour les résultats non distribués des filiales étrangères et de joint-ventures étrangères ayant la forme de société par actions (car il est considéré que les bénéfices resteront investis dans la filiale...).

Selon Philippe Degonzague (1993, p. 68), « dans le cas d'une société-mère située dans un pays différent de celui de sa filiale, il existe généralement en application des conventions internationales, notamment entre les pays européens et entre la France et les Etats-Unis, des mécanismes de crédit d'impôt permettant d'éviter une double imposition des produits d'une filiale

lorsque celle-ci les distribue à sa société-mère. Compte tenu de la complexité de certains de ces mécanismes, notamment aux États-Unis, et du caractère souvent hypothétique des calculs qui y sont liés, le FASB a donc décidé qu'aucun impôt différé ne devait être constaté sur les résultats dont la distribution n'était pas prévue dans un avenir proche.

Toutefois, cette exception ne concerne que les réserves non distribuées de filiales dont la société-mère est située dans un pays différent de celui de sa filiale. En effet, dans le cas de filiales étrangères dont les titres seraient détenus par une société holding domiciliée dans le même pays, la holding intermédiaire devra constater d'éventuels impôts sur les résultats non distribués de sa filiale ».

On peut interpréter cette disposition au plan politique comme une norme comptable nationale, rédigée pour « défendre » les positions des entreprises nationales (d'autant plus qu'au niveau intérieur américain, il n'y a pas d'imposition sur les distributions de dividendes entre sociétés associées...)

#### *1.2.32. Impôt différé sur les profits de cessions de stocks intra-groupe*

La norme FAS 109 reprend la position de la norme ARB 51, à savoir que l'impôt différé (actif) à mettre en évidence correspond à l'impôt supporté par le vendeur (mais la norme ne donne pas d'argumentaires particuliers pour ce choix).

La norme FAS 96 considèrerait, au contraire, que l'impôt à mettre en évidence était celui à acquitter par l'acheteur de ces éléments (stockés) lors de leur cession en dehors du groupe.

Il faut relever que cette source d'impôt différé actif est particulière : le critère précédemment analysé du caractère probable de l'imputation future n'est pas applicable ; il faut, en effet, considérer l'impôt différé comme lié à la valorisation des stocks et s'assurer, en conséquence, lors de l'inventaire, que la valeur de réalisation des stocks est au moins égale à leur valeur historique augmentée de l'impôt différé actif attaché. Cette source d'impôt différé subit donc une analyse particulière.

#### *1.2.33. Impôt différé sur les écarts d'évaluation*

La norme FAS 109 reprend l'analyse technique de la norme FAS 96 (contrairement à l'ancien traitement de la norme APB 11, qui prévoyait un calcul net des actifs et passifs acquis) : il faut, dorénavant, calculer l'impôt différé actif et passif sur l'ensemble des écarts d'évaluation et sur les pertes fiscales reportables de la société acquise (14). Le cas échéant, une provision



pour dépréciation (pour l'impôt différé actif) doit être constaté (s'il apparaît plus probable qu'improbable que cet actif soit réalisé).

La norme FAS 109 prévoit explicitement qu'il n'y a pas d'impôt différé passif sur l'écart d'acquisition, l'amortissement de celui-ci n'étant pas reconnu comme déductible au plan fiscal (il en est de même, de manière symétrique, pour l'écart d'acquisition négatif).

Il est fixé que :

- l'impôt différé actif est repris en résultat à hauteur de l'économie d'impôt correspondant à l'utilisation du report déficitaire ;
- la provision pour dépréciation est reprise en contrepartie d'abord de l'écart d'acquisition, ensuite des actifs incorporels et enfin de la charge d'impôt de l'exercice ;
- si l'impôt différé actif reconnu à l'acquisition n'est finalement pas réalisé, la perte en résultant est un élément du résultat.

#### **1.2.4 Précisions en terme de présentation de l'information comptable**

##### *1.2.41 Principe de distinction entre « court terme » et « long terme »*

Cette distinction s'applique pour tous les actifs et passifs : l'impôt différé n'échappe donc pas à cette analyse.

Il est prévu que la classification entre « moins d'un an » et « plus d'un an » est basée sur la classification des actifs et passifs qui sont à l'origine de la différence temporaire ayant donné lieu à imposition différée. Dans le cas d'impôt différé non directement rattaché à des actifs ou des passifs (par exemple, d'impôt différé actif sur pertes reportables), le classement doit être effectué sur la base de renversement prévu des différences temporaires ou pertes reportables qui leur ont donné naissance.

La provision pour dépréciation des impôts différés actifs doit être réparties entre court terme et long terme au prorata des impôts différés actifs à moins d'un an et à plus d'un an.

##### *1.2.42 Contenu de l'annexe (notes annexes)*

Pour les sociétés cotées en bourse, il est notamment fixé l'obligation de mention des informations suivantes :

- la charge d'impôt (ou produit d'impôt) répartie entre :
  - . le résultat des opérations dont l'activité est poursuivie (« *continuing operations* ») ;

- . le résultat des opérations dont l'activité est abandonnée (« *discontinued operations* ») ;
- . résultat extraordinaire (« *extraordinary items* »).
- le rapprochement du taux effectif d'impôt avec le taux d'imposition de droit commun (uniquement pour les résultats des opérations dont l'activité est poursuivie).
- les principaux éléments composant la charge totale d'impôt sur le résultat des opérations dont l'activité est poursuivie et notamment :
  - . la charge (ou le produit) d'impôt selon la déclaration fiscale ;
  - . la charge (ou le produit) d'impôt différé, avec détails de :
    - ✓ des économies d'impôt sur les pertes fiscales reportables ;
    - ✓ des effets de changements de taux d'impôt ou de règles d'imposition sur les impôts différés actifs et passifs ;
    - ✓ des ajustements de la provision pour dépréciation des impôts différés actifs à l'ouverture suite à un changement de circonstances intervenues au cours de l'exercice ;
    - ✓ des impôts différés passifs bruts, des impôts différés actifs bruts, de la provision pour dépréciation et de la variation de la provision ;
    - ✓ de la nature et de l'effet de tout événement significatif qui pourrait affecter la comparaison des informations des différents exercices présentés ;
    - ✓ du montant et de la date d'expiration des pertes fiscales reportables.

Pour les sociétés non cotées, les mêmes informations doivent être fournies, mais ne doivent pas être chiffrées :

- la nature des principaux éléments en rapprochement entre le taux d'impôt effectif et le taux d'impôt légal ;
- la nature des principales différences temporelles et pertes reportables à l'origine des impôts différés actifs et passifs.

### **1.3.- LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE**

#### **1.3.1 Les principes généraux de la norme IAS 12**

La norme IAS 12 fixe le principe de la comptabilisation de l'impôt sur le résultat par prise en compte de l'impôt différé.

Cette norme, révisée en 1996, est entrée en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998.

Il est fixé que l'impôt différé se calcule par analyse des « différences temporelles » à savoir (§ 5) des « différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être :

- soit des *différences temporelles imposables*, c'est-à-dire des différences temporelles qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) d'exercices futurs, lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée ;
- soit des *différences temporelles déductibles*, c'est-à-dire des différences temporelles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée ».

Par principe, il s'agit donc de la méthode globale, à l'exclusion de la méthode partielle.

Il faut relever qu'en note introductive, il est précisé que « toutes les différences temporaires sont des différences temporelles », c'est-à-dire que l'ancienne base de calcul des impôts différés (différence temporaire entre résultat comptable et résultat fiscal, prévue par la norme IAS 12 dans sa version initiale de 1979) est automatiquement et mécaniquement incluse dans la nouvelle base.

Ces éléments sont donc, au niveau du fond, identiques aux caractéristiques de base de la norme FAS 109 étudiées précédemment.

### 1.3.2 Les cas particuliers

#### *1.3.21 Exceptions à la comptabilisation des passifs d'impôt différé*

- Cas principal : il s'agit de celui de l'écart d'acquisition (goodwill) dont l'amortissement n'est pas déductible fiscalement, malgré le fait qu'il correspond à la définition de base, car « la comptabilisation d'un passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable » (§ 21) ; cette solution, reprise de la norme américaine FAS 109, est aussi applicable en France.

- Cas particulier : celui des réserves non distribuées des filiales et entreprises associées : il n'y a pas à comptabiliser d'impôt différé passif sur la différence temporelle si deux conditions sont réunies (§ 39) :

. « la mère, l'investisseur ou le coentrepreneur est en mesure de contrôler la date à laquelle la différence temporelle s'inversera ; et

. il est probable que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible ».

Ainsi, « lorsque la mère a décidé de ne pas distribuer ces bénéfices dans un avenir prévisible, la mère ne comptabilise pas de passif d'impôt différé » (§ 40).

Ces conditions obligent donc, *a priori* (sauf clauses statutaires particulières), la comptabilisation d'un impôt différé passif sur les différences temporelles des titres mis en équivalence, puisque la société-mère n'a pas le contrôle de la décision de distribution (point confirmé par le § 42).

#### *1.3.22 Reconnaissance des actifs d'impôt différé*

- La norme IAS 12 fixe qu'il faut reconnaître un actif d'impôt différé si (§ 29) :

. « il est probable que l'entreprise dégagera un bénéfice imposable suffisant, relevant de la même administration fiscale et pour la même entité imposable, dans l'exercice au cours duquel les différences temporelles déductibles s'inverseront (ou lors des exercices sur lesquels la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant). Pour apprécier dans quelle mesure elle dégagera des bénéfices imposables suffisants au cours des exercices ultérieurs, une entreprise ignore les montants imposables résultant des différences temporelles déductibles dont on s'attend à ce qu'elles naissent au cours d'exercices futurs car l'actif d'impôt différé résultant de ces différences temporelles imposera lui-même des bénéfices imposables futurs pour pouvoir être utilisé ; **ou**

. la gestion fiscale de l'entreprise lui donne l'opportunité de générer un bénéfice imposable au cours des exercices appropriés ».

- « (...) Lorsqu'une entreprise a un historique de pertes récentes, elle ne comptabilise un actif 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 sur lesquelles pourront s'imputer les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés » (§ 35).

- Cette logique n'est donc pas identique à celle développée par la norme FAS 109 (pour qui il faut comptabiliser tous les impôts différés, et enregistrer, en cas de besoin, une provision pour dépréciation pour l'actif d'impôt différé dont le recouvrement serait plus improbable que probable).

- Il n'y a pas non plus d'impôt différé sur l'écart d'acquisition négatif (goodwill négatif), comme dans le cas de l'écart d'acquisition positif, car « la comptabilisation d'un actif d'impôt différé conduirait à augmenter la valeur comptable du goodwill négatif » (§ 32).

### *1.3.23 Cas des regroupements d'entreprises*

- La norme IAS 12 prévoit qu'il faut calculer (et comptabiliser) les impôts différés liés au passage à la « juste valeur » des actifs et passifs identifiés (à l'exception du goodwill, comme mentionné précédemment).

- Il est prévu qu'un acquéreur peut « considérer comme probable qu'il récupérera son propre actif d'impôt différé qui n'était pas comptabilisé avant le regroupement d'entreprise » (§ 67) et reconnaître ainsi un actif d'impôt différé sur les déficits de la société acquise.

En outre (§ 68) : « lorsqu'un actif d'impôt différé de l'entreprise acquise n'a pas été comptabilisé par l'acquéreur en tant qu'actif identifiable à la date d'un regroupement d'entreprises et est comptabilisé ultérieurement dans les états financiers consolidés de l'acquéreur, le produit d'impôt différé qui en résulte est comptabilisé dans le compte de résultat. De plus, l'acquéreur :

. ajuste la valeur comptable brute du goodwill et les amortissements cumulés correspondants des montants qui auraient été enregistrés si l'actif d'impôt différé avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à la date du regroupement d'entreprises ; et

. comptabilise la réduction de la valeur nette comptable du goodwill en charge ».

#### *1.3.24 Cas de certains actifs et passifs*

La norme 12 (§ 15 et 24) prévoit qu'il n'y a ni passif ni actif d'impôt différé à calculer si celui-ci est généré « par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui n'est pas un regroupement d'entreprises et n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale) à la date de la transaction ».

Ce cas particulier est par exemple celui d'un actif amortissable au plan comptable mais dont l'amortissement n'est pas déductible fiscalement (il s'agissait de la notion de différences permanentes dans les anciennes définitions) : il n'y a aucun impôt différé à constater à ce titre.

#### *1.3.25 Cas des transactions intra-groupe éliminées en consolidation*

L'appendice 1-B (élément 11) de la norme 12 donne comme exemple de différence temporelle, source d'impôt différé à comptabiliser : « les bénéfices latents résultant de transactions intra-groupe sont éliminés de la valeur comptable d'actifs, tels que des stocks ou des immobilisations corporelles, sans qu'un ajustement équivalent soit fait en fiscalité ».

### **1.3.3 Les autres précisions techniques**

#### *1.3.31 Evaluation des impôts différés*

- Le principe est le suivant (§ 47) : « les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et réglementations fiscales) qui ont été adoptés à la date de clôture ». Il s'agit donc de la méthode du report variable (le report fixe n'étant plus admis).

- Il est explicitement prévu que les actifs et passifs d'impôt différé ne doivent pas être actualisés (§ 53 à 56).

#### *1.3.32 Comptabilisation des impôts différés*

- Par principe, l'impôt différé (comme l'impôt exigible) doit être comptabilisé au niveau du compte de résultat.

- Toutefois (§ 61), « l'impôt exigible et différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres si l'impôt concerne les éléments qui ont été crédités ou débités directement dans les capitaux propres, lors du même exercice ou d'un exercice différent ».



### 1.3.34 *Présentation des impôts différés*

- Il doit y avoir présentation au bilan des actifs et passifs d'impôt différé de manière séparée.

« De façon à éviter le besoin d'un échéancier détaillé des dates de renversement de chaque différence temporelle, la présente norme impose à une entreprise de compenser un actif et un passif d'impôt différé d'une même entité imposable si, et seulement si, ils sont liés à des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale et l'entreprise a un droit juridique exécutoire de compenser les actifs et les passifs d'impôt exigible » (§ 75).

- Au niveau du compte de résultat, il convient de mettre en évidence la charge (ou le produit) liée au résultat des activités ordinaires.

- En ce qui concerne l'annexe, il doit être détaillé le montant et les mouvements de l'impôt différé, avec aussi (en outre) :

. « une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable selon l'une des formes suivantes ou les deux :

✓ un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le (s) taux d'impôt applicable (s), en indiquant également la base de calcul du(es) taux d'impôt applicable(s) ;

✓ un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant également la base de calcul du taux d'impôt applicable » (§ 81) ;

. « une entreprise doit indiquer le montant d'un actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation lorsque :

✓ l'utilisation de l'actif d'impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs supérieurs aux bénéfices générés par le renversement des différences temporelles imposables existantes ; et

✓ l'entreprise a subi une perte pendant l'exercice ou l'exercice précédent dans la juridiction fiscale dont relève l'actif d'impôt différé » ;

✓ le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales et entreprises associées « pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés » (précisions formulées par des positions émises par l'EITF).

### **1.3.4 Comparaison avec la norme FAS 109**

Une analyse détaillée opérant la comparaison entre la norme FAS 109 et la norme IAS 12 figure dans la deuxième édition de l'ouvrage « *The IASC-US comparison project* » publié par le FASB (voir bibliographie).

Ainsi, E. Raymond Simpson, après avoir noté que ces deux normes ont une approche technique similaire des modalités de suivi de l'impôt sur les bénéfices (définition de base des différences temporelles, méthode du report variable, calcul selon la conception étendue), relève les différences suivantes :

#### *1.3.41 Au niveau du champ d'application*

La norme FAS 109 prévoit l'exclusion (de principe) des « *rate-regulated enterprises* » (15) du champ d'application de la comptabilisation des impôts différés, alors qu'une telle exclusion n'est pas fixée par la norme IAS 12.

#### *1.3.42 En matière de reconnaissance des impôts différés actifs*

Pour la norme FAS 109, il y a maintien (sans provision) d'un actif d'impôt différé dès lors que sa réalisation est « plus probable qu'improbable » ; pour la norme 12, il n'est retenu que le terme de « probable ».

Selon Simpson (2000, p. 145), « aussi, selon la manière dont le terme '*probable*' est interprété par la norme 12, la reconnaissance des impôts différés actifs sera ou ne sera pas différente de manière significative par rapport aux dispositions de la norme FAS 109 ».

#### *1.3.43 Au niveau formel*

La norme IAS 12 prévoit une exception dans la constatation de l'impôt différé sur un actif amortissable au plan comptable mais dont l'amortissement ne serait pas déductible fiscalement (il s'agissait de la notion de différences permanentes dans les anciennes définitions) : il n'y a aucun impôt différé à constater à ce titre.

Il en est de même pour la norme FAS 109, mais cette exception n'est pas écrite compte tenu de la définition générale donnée à la valeur fiscale des actifs et passifs.

Autre conséquence de cette exception : voir § 2.3.44 *infra*.



#### *1.3.44 En matière de précisions techniques*

La norme FAS 109 comprend des précisions techniques non formulées par la norme IAS 12, à savoir notamment :

- incidences d'un taux d'impôt différent entre résultat distribué et résultat non distribué ;
- conséquences dans le calcul des impôts différés de l'existence d'un impôt minimum forfaitaire (basé, par exemple, sur le chiffre d'affaires) ;
- analyse dans le cadre d'un régime d'intégration fiscale ;
- modalités de passage des anciennes dispositions aux nouvelles dispositions ;
- application de la notion d'optimisation fiscale pour la reconnaissance des impôts différés actifs.

En outre, la norme FAS 109 (par référence à la norme ARB 51, voir *supra*) est plus précise au niveau du mode de calcul de l'impôt différé sur les transactions intra-groupe éliminées, alors que la norme 12 ne donne pas de précision particulière (à savoir taux d'impôt du vendeur ou taux d'impôt de l'acheteur).

Cependant, E. Raymond Simpson (2000, p. 155) relève qu'au niveau de l'analyse de l'impôt différé actif identifié postérieurement à l'acquisition d'une société, la norme IAS 12 est plus complète en ce qu'elle prévoit le traitement en cas de changement de taux (exemple du § 68), alors que cette question n'est pas envisagée par la norme FAS 109.

#### *1.3.45 En matière de traitement des exceptions*

##### *i. Cas de la comptabilisation des subventions d'équipement*

La norme IAS 12 (§ 33) prévoit que « le cas d'une subvention publique non imposable liée à un actif déduite pour arriver à la valeur comptable d'un actif mais qui, pour des raisons fiscales, n'est pas déduite du montant amortissable de l'actif (autrement dit de sa base fiscale), illustre le cas d'un actif d'impôt différé généré lors de la comptabilisation initiale d'un actif. La valeur comptable de l'actif est inférieure à sa base fiscale, d'où une différence temporelle déductible. Les subventions publiques peuvent également être comptabilisées en produits différés, auquel cas la différence entre le produit différé et sa base fiscale égale à zéro est une différence temporelle déductible. Quelle que soit la méthode de présentation retenue, une entreprise ne comptabilise pas l'actif d'impôt différé en résultant (...) ».

Cette solution n'est pas celle de la norme FAS 109, qui prescrit la comptabilisation de l'actif d'impôt différé.

*ii. Cas des contrats de « leveraged leases »*

La norme FAS 109 prévoit des règles spécifiques, alors que la norme IAS 12 ne prévoit pas de règles d'exception.

*iii. Cas des écarts de conversion*

La norme IAS 12 prévoit que « une entreprise comptabilise dans sa propre monnaie les actifs et passifs non monétaires d'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de la mère (...) Quand le bénéfice imposable ou la perte fiscale de l'activité à l'étranger (et donc de la base fiscale des actifs et passifs non monétaires) est déterminé dans la monnaie étrangère, les variations des cours de change génèrent des différences temporelles. Comme les différences temporelles se rapportent aux actifs et passifs propres à l'activité à l'étranger et non à la participation de l'entreprise présentant les états financiers dans cette activité à l'étranger, l'entreprise présentant les états financiers comptabilise le passif ou (...) l'actif d'impôt différé qui en résulte. L'impôt différé qui en résulte est inscrit en charge ou en produit dans le compte de résultat ».

Une telle reconnaissance des impôts différés est interdite par la norme FAS 109.

*iv. Cas des réserves non distribuées des sociétés intégrées globalement*

Comme précisé précédemment, la norme IAS 12 prévoit la non constatation des impôts différés passifs sous deux conditions (contrôle par la société-mère de la date du renversement, c'est-à-dire de la distribution, et pas de probabilité de cette distribution dans un avenir prévisible) <sup>(16)</sup>, alors que pour la norme FAS 109 les exceptions ne concernent que le cas des résultats non distribués des filiales étrangères et que l'application prospective (depuis 1993) de cette comptabilisation (voir *supra*).

*1.3.46 En matière de taux d'impôt à retenir*

La norme FAS 109 retient exclusivement le taux « adopté » (officiellement) à la date de clôture. Il n'est donc pas appliqué la disposition prévue à l'alinéa 48 de la norme IAS 12 qui fixe que « (...) dans certaines juridictions, l'annonce de taux d'impôt (et réglementations fiscales) par l'Etat a pratiquement l'effet d'une adoption effective, qui peut suivre l'annonce de

plusieurs mois. Dans ces conditions, les actifs et passifs d'impôt sont évalués en utilisant le taux d'impôt (et réglementations fiscales) annoncé ».

#### *1.3.47 Imputation de l'impact au niveau des capitaux propres*

La norme IAS 12 comme la norme FAS 109 prévoit qu'il faut imputer l'impôt différé dans les capitaux propres s'il concerne des éléments qui ont été mouvementés dans ces comptes.

La norme IAS 12 précise aussi (§ 61) que « dans certaines circonstances exceptionnelles, il peut être difficile de déterminer le montant de l'impôt (...) différé qui est relatif aux éléments crédités ou débités dans les capitaux propres (...). Dans de tels cas, l'impôt (...) différé (...) est établi sur la base d'une répartition proportionnelle raisonnable de l'impôt exigible et différé de l'entité dans la juridiction fiscale concernée ou d'une autre méthode qui aboutit à une affectation plus appropriée en la circonstance ».

Cette procédure est interdite par la norme FAS 109 (qui fixe qu'il faut alors comptabiliser l'impact au niveau du résultat de l'exercice).

#### *1.3.48 Impôt différé sur les écarts d'évaluation*

On a précisé ci-dessus que pour la norme FAS 109, l'éventuelle mise en évidence postérieure à une acquisition de sociétés d'un impôt différé actif doit être enregistrée d'abord en contrepartie de l'écart d'acquisition, puis ensuite des actifs incorporels et enfin de la charge d'impôt de l'exercice.

Pour l'IAS 12, il n'est pas prévu d'imputation sur les actifs incorporels (autres que l'écart d'acquisition).

#### *1.3.49 Présentation de l'impôt différé*

- Selon la norme IAS 12 (§ 70), « lorsqu'une entreprise fait une distinction entre ses actifs et passifs courants et ses actifs et passifs non courants dans ses états financiers, elle ne doit pas classer les actifs (passifs) d'impôt différé en actifs (passifs) courants ». Pour la norme FAS 109, il convient de procéder à une ventilation entre les éléments courants et les éléments non courants.

- En ce qui concerne la présentation au compte de résultat, la norme FAS 109 prévoit des modalités de ventilation de la charge (ou produit) entre les éléments extraordinaires, les opérations arrêtées, etc. - alors que la norme 12 permet une indication en « global », avec des détails en annexe (§ 83).

### **1.3.5 Comparaison avec le règlement français CRC 99-02**

La rédaction française est beaucoup moins détaillée que la norme IAS 12. C'est, par exemple, le cas au niveau du détail des informations à mentionner dans l'annexe.

Bien évidemment, il faut considérer une équivalence du vocabulaire entre les « différences temporaires » du règlement CRC 99-02 avec les « différences temporelles » de la norme IAS 12 pour la réalisation de cette comparaison, les définitions étant les mêmes.

Les principales différences sont donc les suivantes :

#### *1.3.51 Exception aux sources d'impôt différé*

Le règlement CRC 99-02 exclut de l'impôt différé passif les écarts d'évaluation sur les actifs incorporels « généralement non amortis ne pouvant être cédés séparément de l'entreprise acquise ». Une telle exception n'est pas prévue par la norme IAS 12 (ni par la norme FAS 109). C'est un point majeur d'incompatibilité.

En matière d'impôt différé passif sur les distributions de réserves des sociétés consolidées, la norme IAS 12 est plus précise et plus complète que le règlement CRC 99-02 (qui ne fait que référence à la vague notion de « distributions décidées ou probables »). Le cas de la quote-part des réserves des sociétés mises en équivalence est aussi concerné par cette différence de traitement.

#### *1.3.52 Calcul actualisé de l'impôt différé*

Sous réserve de l'établissement d'un échéancier fiable de reversement, le règlement CRC 99-02 prévoit l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé.

Un tel calcul d'actualisation est exclu par la norme IAS 12 (comme par la norme FAS 109).

On peut d'ailleurs s'étonner d'une telle disposition dans le dispositif français. En effet :

- on sait que la norme américaine FAS 96 a notamment échoué parce que l'établissement d'un échéancier précis de reversement constitue, au plan pratique, un exercice délicat, voire infaisable ;
- il n'est pas précisé les modalités de fixation du taux d'intérêt ;

- aucune règle n'est fixée sur le mode de comptabilisation de l'impact de l'actualisation (s'agira-t-il d'un calcul annuel bilantiel, la différence étant imputée au niveau du compte d'impôt sur les bénéfices au résultat ou faut-il rechercher un « écart sur quantité » et un « écart sur taux », à ventiler dans des rubriques particulières du compte de résultat ?) ;

- il n'est pas précisé la possibilité (ou non) de limiter l'effet de l'actualisation aux seuls éléments positionnables sur l'échéancier de manière fiable (et maintenir les autres éléments sans indexation) ;

D'ailleurs, à ce jour, aucune étude technique de praticiens n'a commenté cette disposition.

Pour Bernard Jaudeau <sup>(47)</sup>, consulté sur cette question, il s'agit ainsi du « parfait exemple d'incompréhension » par le normalisateur français des expériences et choix techniques pris au niveau international !

#### *1.3.53 Reconnaissance des impôts différés actifs*

Si le règlement CRC 99-02 est plus souple que la méthodologie de 1986, il n'en demeure pas moins que les critères de reconnaissance ne sont pas identiques à ceux fixés par la norme IAS 12 (de plus, la notion des « options fiscales » du règlement ne recouvre pas entièrement celle de « gestion fiscale » visée par la norme IAS 12).

Il faut aussi noter que, par rapport à la norme FAS 109, le règlement CRC 99-02 ne semble pas autoriser la reconnaissance d'une créance nette qui serait à déprécier (par voie de provision) en cas de doute sur son caractère de recouvrabilité.

Le règlement CRC 99-02 ne précise pas si un actif d'impôt différé peut être identifié au titre des pertes fiscales de la filiale encourues antérieurement à la date d'acquisition. Aussi, les modalités particulières d'enregistrement en cas de comptabilisation ultérieure de cette créance prévues par la norme IAS 12 ne sont pas précisées par le règlement CRC 99-02.

#### *1.3.54 Fixation du taux d'impôt à retenir*

Pour le règlement CRC 99-02, il faut retenir le taux d'impôt « en vigueur » à la date de clôture de l'exercice. C'est donc bien la méthode du report variable, comme pour la norme IAS 12, qui est applicable. Il n'est, cependant, pas retenu la notion de l'annonce donnée par l'« Etat ». La solution française correspond donc strictement, sur ce point, à la norme FAS 109.

### *1.3.55 Autres remarques*

Il faut aussi souligner que, comme la norme IAS 12, le règlement CRC 99-02 ne fixe pas de méthodes pour des cas particuliers, comme :

- les conséquences en terme de calcul de l'impôt différé si une société a opté pour l'application du régime fiscal « PME », permettant (sous conditions) de bénéficier d'un taux réduit d'impôt sur les sociétés sur une partie du bénéfice fiscal ;
- les conditions de calcul des impôts différés sur les éliminations des opérations réciproques intra-groupe (faut-il appliquer le taux d'impôt du vendeur ou le taux d'impôt de l'acheteur ?) ;
- etc.

Cette analyse du contenu des normes au niveau des techniques a montré la complexité des solutions, alors qu'en apparence, la problématique semblait simple.

De plus, la comparaison des référentiels n'est pas aisée ; le jugement de la « compatibilité » (à x % si on veut porter une notation ! ...) dépend, en effet, du degré de précision des normes : et, sur ce point, il n'y a pas - en matière d'impôt différé - d'équivalence entre les standards étudiés. On peut observer que les commentaires du règlement français sont très concis, et que les études techniques d'analyse des nouvelles dispositions françaises n'ont pas encore été très nombreuses sur les conséquences du nouveau contenu des « différences temporaires »... Ce thème est donc bien au cœur de l'actualité des « *difficultés comptables* »...



Liste des renvois

(1) Le corps de référence est composé de 30 normes et de leurs interprétations, à l'exception des normes 15, 26, 30 et 40 ; la norme 12 figure donc bien dans le corps de référence.

(2) Voir présentation de cette communication in : Revue fiduciaire comptable n° 264, juillet-août 2000, p. 5 - et Bulletin Comptable et Financier n° 6/00, juin 2000, p. 16 à 23

(3) Cette réponse de la CNCC était formulée suite aux conséquences engendrées par l'imposition fiscale des plus-values latentes sur titres d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) à l'impôt sur les sociétés ; et, dans le même cadre, on peut relever que le CPDC a noté que « il est peu probable que les entreprises tiennent compte dans leurs comptes individuels de l'effet d'impôt différé sur les plus-values latentes sur OPCVM monétaires. Constatant cette difficulté, le comité a regretté que la méthode ne soit pas obligatoirement appliquée dans les comptes individuels. Le CPDC a souhaité que le CNC recommande l'usage de cette méthode après avoir levé les derniers obstacles qui empêchent son application pleine et entière dans les comptes individuels » (citation du compte-rendu de la réunion du CPDC du 10 mars 1993 publié dans la *Revue française de comptabilité* n° 245, mai 1993, p. 16).

(4) Dans le même sens, Hervé Stolowy indique comme exemple de moyen de comptabilité créative la mise en évidence d'une créance d'impôt différé (in : Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, 2000, p. 174).

(5) Ce cas est assez intéressant au plan de la doctrine comptable, car l'impôt futur attaché à ce type de cas dépend de la survenance d'une décision de gestion future non encore prise : celle de lever l'option d'achat. Mais cette décision est, *a priori*, très probable. Toutefois, en terme de définition par rapport à la normalisation de 1986 (et à la recommandation 1.20 de l'OEC), il s'agit plutôt d'un cas d'impôt latent... A ne pas comptabiliser !

C'est d'ailleurs ce qu'a précisé récemment la Commission des études comptables de la CNCC (contrairement à la pratique générale et aux enseignements opérés jusqu'alors dans les ouvrages de difficultés comptables...) en précisant qu' « (...) un tel impôt latent ne peut faire l'objet d'une provision. L'impôt étant lié à la levée de l'option, il convient de comptabiliser celui-ci dans les comptes de l'exercice au cours duquel la levée de l'option aura été effectivement exercée » (Bulletin CNCC n° 103, septembre 1996, p. 508 et 509).



(6) La terminologie utilisée par la VII<sup>é</sup> directive européenne du 13 juin 1983 est assez générale, puisqu'il est prévu :

- article 29.4 : « il est tenu compte au bilan et au compte de profits et pertes consolidés de la différence apparaissant lors de la consolidation entre la *charge fiscale* imputable à l'exercice et aux exercices antérieurs et la *charge fiscale* déjà payée ou à payer au titre de ces exercices, dans la mesure où il est probable qu'il en résultera pour une des entreprises consolidées une *charge effective* dans un avenir prévisible » ;

- article 29.5 : « lorsque des éléments d'actif compris dans la consolidation ont fait l'objet de corrections de valeur exceptionnelles pour la seule application de la législation fiscale, ces éléments ne peuvent être repris dans les comptes consolidés qu'après élimination de ces corrections (...) ».

(7) C'est la conception de la version 1979 de la norme IAS 12 (et de la norme américaine APB 11).

(8) Un quatrième cas a été prévu pour exclure de la base d'impôt différé l'écart entre la valeur fiscale des actifs non monétaires et leur valeur corrigée des effets de la forte inflation pour les filiales étrangères situées dans des pays subissant une telle « forte inflation ».

(9) Autres exemples d'actifs concernés : les résidences d'agrément, les yachts, etc.

(10) En France, l'amortissement de l'écart d'acquisition n'est pas reconnu au plan fiscal. C'est un « objet comptable non identifié au plan fiscal »...

(11) Si dans la définition de « différences temporelles » (différences temporaires pour la terminologie du règlement CRC 99-02), la notion de « différences permanentes » disparaît (à savoir, soit il y a une différence source d'impôt différé, soit il n'y a pas d'impôt différé), il convient d'appliquer cette distinction avec beaucoup de soin dans certains cas particuliers. C'est par exemple celui de la réévaluation :

- si la plus-value de réévaluation a été fiscalement taxée : il n'y a pas d'impôt différé à constater (cas, en France de la réévaluation libre) ;

- si la plus-value de réévaluation n'a pas été taxée (par exemple s'agissant d'une évaluation particulière aux comptes consolidés) : il convient de constater l'impôt différé (voir ce sens la position de Gélard, 1993, p. 12 : « *si, dans le cadre d'une législation fiscale donnée, un actif peut être réévalué en franchise d'impôt, l'écart de réévaluation doit néanmoins être grevé d'un impôt différé parce que lors de la réalisation ultérieure de l'actif, il sera taxé. Peu importe que l'actif ne soit pas*

destiné à être vendu. La réalisation peut tout aussi bien provenir de son utilisation, traduite par l'amortissement, que de sa cession »).

(12) Autrement dit la valeur fiscale correspond à la valeur prise en compte par l'administration fiscale :

- pour un actif : en tant que base d'amortissement  
ou en tant que base pour la cession ou la mise au rebut
- pour un passif : valeur au jour du remboursement (paiement).

(13) Au niveau du compte de résultat, il faut mouvementer le compte « impôt sur le résultat », car il n'existe pas de compte de dotation aux provisions (voir en ce sens : PricewaterhouseCoopers, Bulletin Comptable et Financier n° 55, juin 1992, p. 55).

(14) Deux méthodes sont fixées par le guide d'application de la norme FAS 109, notamment au titre du retraitement des impôts différés attachés aux sociétés filiales acquises avant la date d'entrée en vigueur de cette norme (1993) :

- soit la méthode de rétablissement des soldes (« *gross-up method* »)

Il s'agit de rétablir les soldes des comptes (valeur brute des écarts d'évaluation contre, auparavant, valeur nette des effets fiscaux) comme si la norme FAS 109 avait été appliquée depuis l'origine.

Par exception, il est fixé que l'impôt différé actif relatif à des déficits fiscaux reportables antérieurs à l'acquisition et non encore utilisés sont imputés (dans l'ordre) sur l'écart d'acquisition, puis sur les autres actifs incorporels et enfin en contrepartie du résultat.

- soit la méthode simplifiée (« *short-up method* »)

Cette méthode (qui était préconisée par la norme FAS 96) ne s'applique que si la précédente n'est pas possible.

On ne corrige pas les valeurs des écarts d'évaluation (maintenus pour leur valeur nette) ; mais on recalcule (dans un souci bilantiel) l'impôt différé par comparaison entre ces valeurs nettes et les valeurs fiscales, l'impact étant à présenter globalement au compte de résultat.

(15) E. Raymond Simpson (2000, p. 156) indique que ce sont les entreprises dont les prix de vente sont fixés par un organisme tiers régulateur (et que l'impôt futur sera inclus dans les prix de vente futurs).

(16) La norme IAS 12 ne prévoit donc pas de calcul des impôts différés (puisque'il s'agit d'indiquer uniquement la base) car il serait souvent « impossible de calculer les montants des passifs d'impôts différés non comptabilisés générés par des participations dans des filiales et entreprises associées (...) Il n'en demeure pas moins que les entreprises sont encouragées à fournir, lorsque cela est possible, une

information sur les montants des passifs d'impôt différé non comptabilisés car cette information peut être jugée utile par les utilisateurs des états financiers » (§ 87).

(17) Bernard Jaudeau est le Directeur de la doctrine comptable du cabinet Barbier Frinault, membre du réseau *Arthur Andersen* ; à l'époque de la rédaction de la révision de la norme IAS 12, il était le représentant français à l'IASC et présidait le *steering committee* chargé de cette norme.

## **II<sup>e</sup> partie**

### **Recensement de vingt cinq cas d'impôt différé**

Il est présenté ci-après vingt-cinq cas de qualification de la notion d'impôt différé.

L'objet de cette étude technique est de qualifier vingt cinq cas courants, en distinguant les définitions :

- de « *différences temporaires* », selon la terminologie applicable dans les comptes consolidés du 9 décembre 1986, à savoir toute différence entre résultat comptable et résultat fiscal ;
- de « *différences temporelles* », au titre de la nouvelle définition posée par le règlement sur les comptes consolidés CRC 99-02 (et inspiré de la norme IAS 12), à savoir toute différence entre valeur comptable et valeur fiscale des actifs et des passifs.

Ces tableaux sont inspirés des exemples donnés par la recommandation 1.20 de l'OEC (février 1987, la comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices).

Ces tableaux pratiques sont utiles aux professionnels pour la détermination des impôts différés :

- à enregistrer dans les comptes individuels (cas notamment des impôts différés passifs significatifs) ou à mentionner dans l'annexe par respect des dispositions de l'article 24-24 du décret comptable du 29 novembre 1983 ;
- à enregistrer dans les comptes consolidés, étant rappelé qu'il a été maintenu dans le règlement CRC 99-02 le terme de « différences temporaires » (par respect du texte du décret de 1986), mais avec un contenu correspondant à celui des « différences temporelles » applicables pour les normes IAS et FAS.

Ces tableaux ne visent pas à poser l'ensemble des cas où il y a qualification d'impôt différé, mais constituent une base raisonnable et simple des situations courantes.

Références au CGI		Désignation	NOTION DE DIFFERENCES TEMPORAIRES				NOTION DE DIFFERENCES TEMPORELLES			
			Fiscalité différée		Fiscalité latente		Fiscalité différée	Pas de fiscalité différée		
			active	passive	active	passive	active	passive		
art 39-1-4° 39-1-6° 163 bis AA 237 bis A 237 bis DA		1) Dettes provisionnées non déductibles l'année de leur engagement mais l'année de leur paiement effectif : participation des employeurs à l'effort de construction, contribution sociale de solidarité (taxe Organic), participation des salariés au résultat de l'entreprise...	X							
art 39-1-1° bis 236 bis		2) Dettes provisionnées pour congés à payer, pour les entreprises ayant opté pour l'ancien régime de déductibilité au titre de l'exercice où les congés sont effectivement payés	X							
art 39-1-5°		3) Provisions non déductibles (telles que provisions pour retraites, provisions pour pertes à terminaison sur contrat à long terme, provisions calculées forfaitairement...)	X							
art 39-1-2° 209-1		4) Amortissement réputés différés (en période déficitaire) et déficits reportables (en avant)	X sous conditions (1)		X le cas échéant			X sous conditions (2)		X à défaut
art 39 quinquies		5) Moins-value à long terme (imputables sur des plus-values à long terme au cours des dix exercices ultérieurs)			X			X sous conditions (2)		X à défaut (3)

Références au CGI	Désignation	NOTION DE DIFFERENCES TEMPORAIRES				NOTION DE DIFFERENCES TEMPORELLES				
		Fiscalité différée		Fiscalité latente		Fiscalité différée		Pas de fiscalité différée		
		active	passive	active	passive	active	passive	active	passive	
art 39-1-5°	B1 - La réintégration sera effectuée tant sur le plan fiscal que sur le plan comptable 6) Provision pour hausse de prix		X						X	
art 39-1-5°	7) Provision pour fluctuation des cours à reprendre au résultat		X						X	
art 39-1-5°	7 bis) Provision pour fluctuation des cours virée en réserve 8) Provision pour crédit à moyen terme à l'exportation		X		X				X	
art 238 bis OA	9) Provision pour oeuvre d'art données à l'Etat				X				X	
art 39 octies A et B	10) Provision pour implantation commerciales ou industrielles à l'étranger		X						X	
art 39 quinquies	11) Amortissements dérogatoires (amortissements exceptionnels des immeubles destinés à la lutte contre la pollution, des logiciels acquis, des titres de SOFICA détenus en portefeuille...)		X						X	
art 239 sexies	B2 - Autre cas 12) Crédit-bail immobilier : quotes-parts de redevances déduites à réintégrer chez le locataire au titre de l'exercice de la levée de l'option d'achat		X en pratique				X en théorie (4)		X	
art 237 bis A	13) Provision pour investissement						X (5)		X	

Références au CGI		Désignation	NOTION DE DIFFERENCES TEMPORAIRES				NOTION DE DIFFERENCES TEMPORELLES				
			Fiscalité différée		Fiscalité latente		Fiscalité différée	Pas de fiscalité différée			
			active	passive	active	passive	active	passive			
art 39 quater - décies	210 A	151 octies	210 A	14) Plus value étalées : <ul style="list-style-type: none"> <li>• plus-value suite à un sinistre ou à une indemnité d'expropriation</li> <li>• plus-value de fusion (sur biens amortissables)</li> <li>• plus-value d'apport d'une entreprise individuelle en société (sur biens amortissables)</li> </ul> 14 bis) Plus-values non imposables tant que la cession des biens n'est pas intervenue : cas des biens non amortissables au titre des fusions par exemple.	X	X	X	X	X	X	X

Références au CGI		Désignation	NOTION DE DIFFERENCES TEMPORAIRES				NOTION DE DIFFERENCES TEMPORELLES				
			Fiscalité différée		Fiscalité latente		Fiscalité différée	Pas de fiscalité différée			
			active	passive	active	passive	active	passive			
art 8 et 8 bis	239 quater	1655 ter	15) Quote-part dans les bénéfices d'une société de personnes imposable chez ses membres dès la réalisation, mais comptabilisée lors de sa distribution.	X					X		
			15 bis) Quote-part dans les pertes d'une société de personnes imposable chez ses membres dès la réalisation de celles-ci.			X					X
art 209-0-A			16) Ecarts d'évaluation sur titres d'OPVCM détenus en portefeuille <ul style="list-style-type: none"> <li>• écarts positifs</li> <li>• écarts négatifs</li> <li>• provision comptable pour dépréciation</li> </ul>	X	X					X	X



Tableau E : Pertes ou charges qui seront comptabilisées dans un exercice ultérieur, et déjà déduites du résultat imposable de l'exercice en cours.

Références au CGI	Désignation	NOTION DE DIFFERENCES TEMPORAIRES				NOTION DE DIFFERENCES TEMPORELLES			
		Fiscalité différée		Fiscalité latente		Fiscalité différée	Pas de fiscalité différée		
		active	passive	active	passive	active	passive		
art 39-1-1°	17) Charges différées et charges à étaler sur plusieurs exercices (non reconnues sur le plan fiscal).		X					X	
art 38 nonies	18) Charges financières incorporées dans le coût de production des immobilisations et des stocks (non reconnues sur le plan fiscal).		X					X	

Tableau F : Cas particuliers		NOTION DE DIFFERENCES TEMPORAIRES				NOTION DE DIFFERENCES TEMPORAIRES				Pas de fiscalité différée	
Références au CGI	Désignation	Fiscalité différée		Fiscalité latente		Fiscalité différée		Fiscalité différée		Fiscalité différée	
		active	passive X (6)	active	passive	active	passive X (6)	active	passive	active	passive
art 42 septies	19) Subventions d'investissement classés en capitaux propres (compte 13) : quote-part restant à reprendre au résultat comptable et au résultat fiscal.		X (6)						X (6)		
art. 38	19 bis) Subventions d'investissement classés en capitaux propres (compte 13) : imposition immédiate fiscale et échelonnement par quote-part virée au résultat en comptabilité	X				X					
art 38	20) Ecart de réévaluation libre (la plus-value a été immédiatement taxée, alors qu'elle n'a pas transité par le compte de résultat ; la différence de traitement sera mise en évidence lors de la sortie d'actif des éléments réévalués librement).			X							X
art 238 bis AB	21) Déduction extra comptable effectuée au titre de l'acquisition d'oeuvres d'art d'artistes sous la condition d'affection du bénéfice de l'exercice suivant d'un compte de réserve réglementée pour le montant ainsi déduit (en cas de non respect de cette condition : remise en cause de la déduction pratiquée).				X						X (7)
art 209 quater	22) Distribution aux associés de la réserve spéciale des plus-values à long terme : exigibilité du précompte et du complément d'impôt.				X				X (8)		ou X (8)
art 223 sexies 219 - I	23) Distribution aux associés des autres réserves : exigibilité éventuelle du précompte et du prélèvement d'impôt.				X				X (8)		ou X (8)

Tableau F : Cas particuliers (suite)

Références au CGI	Désignation	NOTION DE DIFFERENCES TEMPORAIRES				NOTION DE DIFFERENCES TEMPORELLES		
		Fiscalité différée		Fiscalité latente		Fiscalité différée		Pas de fiscalité différée
		active	passive	active	passive	active	passive	
art 125 C	24) Non respect de la condition d'incorporation au capital des comptes bloqués d'associés (la déductibilité des intérêts a pu être opérée sans que la limitation de la rémunération à une somme égale à 1,5 fois le montant de capital social soit mise en œuvre pour les dirigeants).				X			X (6)
art 210 - A1	25) Echange de titres : non imposition des plus-values réalisées à l'occasion de certaines opérations d'échange (lors de leur cession, la plus value sera augmentée d'autant)						X	

(1) *A hauteur des impôts différés passifs si les dates d'échéance correspondent (c'est-à-dire que les actifs sont imputables à bonne date sur les passifs). Pour les surplus : la fiscalité est différée active dans la mesure où « l'imputation sur les bénéfices fiscaux est probable » (cas des entreprises structurellement bénéficiaires et dont les comptes prévisionnels font apparaître des bénéfices dans un avenir raisonnable).*

(2) *A hauteur des impôts différés passifs. Pour le surplus : c'est un actif « dans la mesure où il est quasi certain que l'on disposera d'un bénéfice imposable futur sur lequel imputer ces pertes » (c'est-à-dire cas de pertes résultant de causes identifiables dont il est quasi - certain qu'elles ne se reproduiront vraisemblablement pas, ou de possibilité future d'optimisation fiscale).*

(3) *A priori : qualification dans la majorité des cas, du fait de la restriction de champ d'application du régime des plus-values et moins-values à long terme (réservé notamment aux cessions de titres de participation).*

(4) *Position retenue par le CNCC (Bulletin n°103, septembre 1996, pp. 508 et 509) : qualification d'impôt latent tant que la décision de gestion de levée de l'option d'achat n'est pas prise ; mais cette position est critiquable au regard des principes de prudence, car - en pratique - la levée de l'option d'achat est quasi - probable.*

(5) *Si les investissements sont bien réalisés, à due concurrence, dans l'année qui suit la dotation ; à défaut : qualification en imposition différée (mais, en pratique, il s'agit d'un cas théorique).*

(6) *Mais traitement spécifique en consolidation. : il n'y a pas d'impôt différé si les subventions (entrant dans le champ d'application des dispositions de l'article 42 septies du Code général des impôts) sont reclassées soit en « produits constatés d'avance », soit en moins de la valeur de l'immobilisation ainsi financée.*

(7) *Sauf qualification d'impôt différé s'il est prévu le non respect des conditions ayant permis la déduction fiscale.*

(8) *Dans le règlement sur les comptes consolidés (CRC 99-02) il n'est prévu la qualification d'impôt différé (passif) qu'au titre des réserves des sociétés consolidées (hors la société-mère) « sur les distributions décidées ou probables ».*